

Causa C-266/23

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

26 aprile 2023

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

28 dicembre 2022

Ricorrente:

A. S.A.

Resistente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(OMISSIS) (numero degli atti di causa)

DECISIONE

il 28 dicembre 2022

Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia)
(OMISSIS)

(OMISSIS) (composizione dell'organo giurisdizionale)

dopo aver esaminato il **14 e il 28 dicembre 2022**

in udienza nella **Izba Gospodarcza** (Sezione economica)

ricorso per cassazione proposto da **A. S.A. con sede in (...)**

avverso la sentenza del **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy**
(Tribunale amministrativo del voivodato di Bydgoszcz, Polonia)

del **16 ottobre 2018** (OMISSIS) (numero degli atti di causa)

nella causa promossa su ricorso di **A. S.A. con sede in (...)**

avverso la decisione del **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direttore dell'ufficio dell'amministrazione finanziaria di Bydgoszcz, Polonia)**

del (...) **maggio 2018** nr (...)

avente ad oggetto il **rigetto della domanda di rimborso parziale dell'accisa**

così dispone:

1. ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea si sottopongono alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali, riguardanti l'interpretazione di disposizioni del diritto dell'Unione:

«a) Se l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96[CE] del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU 2003, L. 283, pag. 51), possa essere interpretato nel senso che nel costo effettivo di acquisto dell'elettricità debba essere compreso solo il prezzo di acquisto dell'elettricità in sé, con esclusione di qualsiasi ulteriore tassa, ad esempio della tassa sulla distribuzione, che in base alla normativa vigente in uno Stato membro deve essere pagata al fine di poter acquistare l'energia elettrica;

b) Se l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, debba essere interpretato nel senso che esso osta all'esclusione dall'esenzione dall'accisa sugli acquisti di energia elettrica da parte delle imprese a forte consumo di energia [articolo 31d, paragrafo 1, della ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, (legge del 6 dicembre 2008, in materia di accise; Dz. U. del 2022, posizione 143)], nel caso in cui tale impresa si avvalga dell'esenzione dall'accisa in questione ai sensi delle disposizioni di diritto nazionale (articolo 30, paragrafo 7a, della legge in materia di accise), quando tale impresa dimostri che, in relazione alla medesima energia, essa non beneficia di due esenzioni contemporaneamente, e a condizione che l'importo complessivo delle esenzioni non superi l'importo dell'accisa versata per il medesimo periodo».

2. si sospende il procedimento dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny.

Motivazione

I. Quadro giuridico

Normativa dell'Unione

Disposizioni della direttiva 2003/96/[CE] del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU 2003, L 283, pag.51) – in prosieguo: la «direttiva 2003/96»:

Articolo 17, paragrafo 1, lettera a)

1. A condizione che i livelli minimi di tassazione previsti nella presente direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa, **gli Stati membri possono applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento o per i fini di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c) e di elettricità nei seguenti casi:**

a) a favore delle imprese a forte consumo di energia

Per «impresa a forte consumo di energia» si intende un'impresa, come definita all'articolo 11, in cui **i costi di acquisto** dei prodotti energetici ed elettricità siano pari almeno al 3,0 % del valore produttivo ovvero l'imposta nazionale sull'energia pagabile sia pari almeno allo 0,5 % del valore aggiunto. Nell'ambito di questa definizione gli Stati membri possono applicare concetti più restrittivi, compresi il valore del fatturato, e le definizioni di processo e di settore.

Per «acquisti di prodotti energetici e di elettricità» si intende **il costo effettivo dell'energia acquistata o generata nell'impresa**. Sono inclusi soltanto l'elettricità, i prodotti per riscaldamento ed energetici utilizzati per riscaldamento o per i fini di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c). **Sono incluse tutte le imposte, tranne l'IVA detraibile.**

(...)

Normativa nazionale

A. Disposizioni della legge del 6 dicembre 2008, r. o podatku akcyzowym (in materia di accise; Dz. U. del 2022, posizione 143):

Articolo 30, paragrafo 7a:

7a. É esente dall'accisa l'energia elettrica utilizzata:

- 1) ai fini della riduzione chimica;
- 2) **nei processi elettrolitici;**
- 3) nei processi metallurgici;
- 4) nei processi mineralogici.

Articolo 31d, paragrafi 1, 2 e 11:

Articolo 31d, paragrafo 1. Un'impresa a forte consumo di energia che rispetti le seguenti condizioni cumulative:

- 1) svolge un'attività economica che rientra nei seguenti codici della Classificazione polacca delle attività (PKD): (OMISSIS) [codici PKD];
- 2) tiene scritture contabili ai sensi della normativa contabile;
- 3) **non si avvale, in relazione a tale energia elettrica, dell'esenzione dall'accisa di cui all'articolo 30, paragrafo 7a;**

– **beneficia dell'esenzione dall'accisa, sotto forma di rimborso parziale dell'accisa pagata sull'energia elettrica utilizzata da tale impresa.**

2. Per impresa a forte consumo di energia si intende un soggetto in cui la quota del costo dell'energia elettrica utilizzata sia superiore al 3% del valore della produzione venduta nell'anno fiscale per il quale viene presentata la domanda di cui al paragrafo 5. Un'impresa a forte consumo di energia che utilizza l'elettricità non può essere più piccola di uno stabilimento di un'impresa, inteso come un insieme organizzativamente e finanziariamente distinto, all'interno di un'impresa esistente, di elementi materiali e immateriali, comprese le passività, destinati all'esercizio di specifiche attività di natura economica e che potrebbe costituire un'impresa autonoma che svolge tali attività in modo indipendente.

11. L'importo dell'accisa parzialmente rimborsata non può superare l'importo dell'accisa pagata sull'energia elettrica utilizzata dall'impresa a forte consumo di energia durante l'anno fiscale per il quale è stata presentata la domanda di cui al paragrafo 5.

B. Disposizioni della ustawa z 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (legge del 10 aprile 1997, in materia di energia; Dz. U. del 2012, posizione 1059; in prosieguo: la «legge sull'energia»):

Articolo 45a, paragrafo 1:

Un'impresa energetica, **sulla base dei prezzi e degli importi delle tasse contenuti nella tariffa o dei prezzi e degli importi delle tasse** determinati sul mercato concorrenziale, di cui all'articolo 49, paragrafo 1, **calcola** le tasse per la fornitura all'utente dei combustibili gassosi, dell'energia elettrica o del riscaldamento.

Articolo 47, paragrafo 1:

Le imprese energetiche autorizzate stabiliscono le tariffe per i combustibili gassosi e l'energia, che sono soggette all'approvazione del Presidente dell'Autorità di regolamentazione dell'energia, e ne propongono la durata di applicazione. Le imprese energetiche autorizzate sottopongono al Presidente dell'Autorità di regolamentazione dell'energia le tariffe e le loro modifiche di loro

iniziativa, entro i due mesi antecedenti alla scadenza della tariffa precedente, o su richiesta del Presidente dell'Autorità di regolamentazione dell'energia.

Articolo 49, paragrafo 1:

Il Presidente dell'Autorità di regolamentazione dell'energia può esentare un'impresa energetica dall'obbligo di presentare le tariffe per l'approvazione, se ritiene che tale impresa operi in condizioni di concorrenza, oppure revocare l'esenzione concessa se vengono meno le condizioni che l'avevano giustificata.

C. Disposizioni del rozporządzenie Ministra Energii z 29 grudnia 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (regolamento del Ministro dell'energia del 29 dicembre 2017, recante norme dettagliate per la formazione e il calcolo delle tariffe nonché per la fatturazione nel commercio di energia elettrica; Dz.U. del 2012, posizione 2500):

Articolo 5, paragrafi 2 e 3:

Un'impresa energetica che svolga attività economica nel settore della trasmissione dell'energia elettrica **include nella tariffa:**

1) gli importi delle tasse per la fornitura dei servizi di trasmissione dell'energia elettrica, di seguito denominati «gli importi delle tasse di trasmissione»;

(...)

3. Un'impresa energetica che esercita attività economica nel settore della distribuzione di energia elettrica **include nella tariffa:**

(...)

2) gli importi delle tasse per la fornitura di servizi di distribuzione di elettricità, di seguito denominate «**gli importi delle tasse di distribuzione**»;

(...)

Articolo 14, paragrafi da 3 a 6:

3. **Gli importi delle tasse di distribuzione vengono calcolati** considerando la distinzione tra le tasse dovute a:

- 1) distribuzione dell'energia elettrica;
- 2) utilizzo della rete elettrica nazionale;
- 3) letture dei contatori di misurazione e di calcolo e loro controllo costante.

4. Gli importi delle tasse di distribuzione di cui al paragrafo 3, punto 2, sono calcolati in modo unitario, in base ai costi di acquisto dei servizi di trasmissione dell'elettricità dal gestore della rete di trasmissione dell'energia elettrica per la parte relativa all'utilizzo della rete elettrica nazionale.

5. Gli importi delle tasse di distribuzione di cui al paragrafo 3, punto 3), di seguito denominati «canone di abbonamento», sono calcolati in modo unitario.

6. I canoni di abbonamento sono differenziati in base alla durata del periodo di fatturazione.

7. Gli importi delle tasse di trasmissione e/o distribuzione di cui al paragrafo 1, punto 1, e al paragrafo 3, punto 1, di seguito denominati «tasse di rete», sono calcolati come composti da due elementi, distinguendo:

1) la tassa fissa di rete - calcolata in base all'unità di forza indicata nel contratto mentre per un consumatore domestico di energia elettrica è calcolata in base al sistema di misurazione e di fatturazione;

2) la tassa variabile di rete - calcolata per unità di energia elettrica prelevata dalla rete nel punto della sua fornitura.

D. Disposizioni della ustawa z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (legge del 20 febbraio 2015, in materia di fonti rinnovabili di energia; Dz. U. del 2015, posizione 478):

Articolo 52, paragrafo 1:

1. L'impresa energetica, il cliente finale, il cliente industriale e la società di intermediazione di materie prime o la società di intermediazione di cui al paragrafo 2 devono:

1) **ottenere e presentare per il rimborso al Presidente dell'Autorità di regolamentazione dell'energia un certificato di origine** o un certificato di origine del biogas agricolo rilasciato:

a) rispettivamente per l'elettricità o il biogas agricolo generati dagli impianti di fonti rinnovabili di energia situati nel territorio della Repubblica di Polonia o situati nella zona economica esclusiva, o

b) in base alla legge sull'energia, oppure

2) versare una tassa sostitutiva nel termine previsto dall'articolo 68, paragrafo 2, calcolata con le modalità previste dall'articolo 56.

II. Fatti

1. Procedimento dinanzi all'autorità finanziaria

Con decisione dell'8 febbraio 2018, il Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (capo dell'ufficio finanziario di Torun) ha respinto la domanda, presentata dalla A. Spółka Akcyjna, con sede in W., di rimborso di una parte dell'accisa sull'energia elettrica utilizzata nel 2016. Dopo aver esaminato il ricorso della società, il direttore dell'ufficio finanziario di Bydgoszcz, con decisione del 14 maggio 2018, ha confermato la decisione dell'autorità di primo grado, sottolineando due questioni essenziali per il caso in esame.

L'autorità, in primo luogo, ha rilevato che, nel caso in cui una società si avvalga dell'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica utilizzata nei processi elettrolitici, prevista dall'articolo 30, paragrafo 7a), punto 2), della legge in materia di accise, non ha il diritto di beneficiare contemporaneamente dell'esenzione dall'accisa prevista per le imprese a forte consumo energetico, disciplinata dall'articolo 31d, paragrafo 1), di detta legge. Secondo l'autorità, tale conclusione deriva dall'interpretazione letterale del testo di cui all'articolo 31d, paragrafo 1), punto 3), della legge in materia di accise: «Non si avvale, in relazione a tale energia elettrica, dell'esenzione dall'accisa di cui all'articolo 30, paragrafo 7a), in relazione a tale energia elettrica».

In secondo luogo, l'autorità ha ritenuto che il costo effettivo dell'energia, di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, includa solo il prezzo dell'energia elettrica, comprese le imposte, ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e degli tasse accessorie relative all'acquisto dell'energia elettrica. Secondo l'autorità, le tasse di distribuzione o i certificati di origine non sono componenti del costo dell'energia elettrica che possano essere aggiunti al valore dell'energia elettrica ai sensi di tale disposizione.

2. Procedimento dinanzi agli organi giurisdizionali amministrativi

Procedimento dinanzi al giudice di primo grado – Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Bydgoszczy (Tribunale amministrativo del voivodato di Bydgoszcz):

Il ricorso proposto da A.S.A. contro la suddetta decisione del Direttore dell'ufficio dell'amministrazione finanziaria di Bydgoszcz è stato respinto dal Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Bydgoszcz. Detto giudice ha ritenuto che l'esenzione soggettiva prevista dall'art. 31d, paragrafo 1, punto 3), della legge in materia di accise spetti ad un'impresa a forte consumo energetico solo se la stessa non beneficia contemporaneamente dell'esenzione soggettiva prevista dall'articolo 30, paragrafo 7a, della legge in materia di accise. Tale conclusione, secondo il giudice, deriva dalla formulazione letterale dell'articolo 31d, paragrafo 1, della legge in materia di accise, ab initio, che si riferisce all'impresa a forte consumo energetico nel suo complesso e a tutta l'energia utilizzata dalla stessa. L'esenzione si riferisce quindi all'intero stabilimento e a tutta l'energia utilizzata da tale stabilimento energetico, e non - come sostiene la società ricorrente - solo alla parte dell'energia che è stata utilizzata nei processi elettrolitici di cui all'articolo 30, paragrafo 7a, punto 2, della legge in materia di accise. Secondo il giudice, il

legislatore ha escluso la possibilità di applicare due esenzioni d'imposta contemporaneamente.

Per quanto riguarda la seconda questione giuridicamente rilevante nel caso di specie, il giudice polacco ha ritenuto che l'espressione «acquisto di elettricità», utilizzata nell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, si riferisca al costo effettivo di tale energia, per cui solo all'energia elettrica e a tutte le imposte, ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e di altre tasse obbligatorie. Tale costo comprende quindi solo la spesa per l'acquisto dell'elettricità e non quella per l'acquisto dei servizi correlati, come i servizi di distribuzione. Nonostante - come ha stabilito il giudice - sia necessario sostenerle nel caso di uso dell'energia elettrica, perché senza la fornitura di energia questa non può essere utilizzata, tali spese non costituiscono un costo per l'acquisizione dell'energia. Il giudice ha ritenuto che le spese per il servizio di distribuzione dell'energia non costituiscano un'imposta o altra tassa di diritto pubblico. Esso ha giudicato che si tratti di prestazioni di diritto civile, derivanti dal rapporto contrattuale tra il consumatore e l'impresa energetica. Facendo riferimento alla sentenza della Corte di giustizia del 18 gennaio 2017, C-189/15, il giudice di cui trattasi ha dichiarato che, ai fini della qualificazione di determinate tasse come imposte, è necessario che sussista un obbligo di pagare detti corrispettivi e che, in caso di inosservanza di tale obbligo, il soggetto passivo sia perseguibile dalle autorità competenti. Poiché l'tassa di distribuzione non costituisce un'imposta in questo senso, esso non può costituire un costo di acquisto dell'energia, così come non lo è, secondo detto giudice, il costo di acquisizione e rimborso di un certificato di origine dell'energia elettrica.

Procedimento dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny:

La ricorrente ha presentato ricorso per cassazione avverso la suddetta sentenza per intero e, ai sensi dell'articolo 174, punto 1, della ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (legge del 30 agosto 2002, recante il codice di procedura amministrativa; in prosieguo: il «codice di procedura amministrativa»; Dz. U. del 2018 r., posizione 1302), ha eccepito che il giudice di primo grado avrebbe violato disposizioni di diritto materiale, ossia:

- a) l'articolo 31d, paragrafo 1, in combinato disposto con l'articolo 31d, paragrafo 11, della legge in materia di accise, per la sua errata interpretazione nel senso che l'utilizzo, da parte della ricorrente, dell'esenzione prevista dall'articolo 30, comma 7a, della legge in materia di accise (esenzione per l'energia utilizzata nei processi elettrolitici), a prescindere dalla portata di tale esenzione, escluderebbe completamente il ricorso all'esenzione prevista dall'articolo 31d della legge in materia di accise;
- b) l'articolo 31d, paragrafi 2 e 3, della legge in materia di accise, per la sua errata interpretazione nel senso che i costi degli tasse accessori (in particolare delle tasse sulla distribuzione) non possano essere inclusi nel costo dell'energia elettrica utilizzata e che le tasse accessorie, in particolare le tasse sulla

distribuzione, non debbano essere considerati nel calcolo del costo dell'energia utilizzata, anche se in base alle norme affini che definiscono il concetto di costo dell'energia [elenco delle disposizioni nazionali che definiscono il concetto di «costo dell'energia»], tali tasse sono chiaramente incluse in tale costo;

c) l'articolo 31d, paragrafi 2 e 3, della legge in materia di accise, in combinato disposto con l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, per la sua errata interpretazione nel senso che nel calcolo del costo dell'energia elettrica utilizzata non si debba tener conto delle tasse accessorie che non costituiscono imposte anche se, ai sensi della direttiva, per definire un'impresa a forte consumo di energia si deve tener conto del costo effettivo dei prodotti energetici e dell'elettricità e, inoltre, che il calcolo del costo dell'energia elettrica utilizzata debba prescindere dagli tasse accessori, in particolare dagli tasse di distribuzione, anche se ai sensi delle norme simili, basate sulle analoghe disposizioni della direttiva sulle esenzioni dalle accise per i prodotti del carbone e del gas in favore delle imprese a forte consumo di energia, che utilizzano il concetto più ristretto di «acquisto» e non di costo, viene stabilito che in tale calcolo deve essere preso in considerazione l'intero costo di acquisto.

Nel suo ricorso per cassazione, la ricorrente ha chiesto l'annullamento integrale della sentenza impugnata e il rinvio della causa dinanzi al Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Bydgoszcz per il suo riesame, nonché per il rimborso delle spese processuali.

III. Motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale proposta del giudice nazionale

L'esame del ricorso per cassazione richiede una risposta della Corte di giustizia dell'Unione europea alla questione relativa all'interpretazione e all'applicazione delle disposizioni della direttiva 2003/96 di cui alla domanda, alla luce dei seguenti argomenti.

Nel ricorso per cassazione viene eccepita la violazione dell'articolo 31d, paragrafi 1, 2, 3 e 11, della legge in materia di accise e dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96. La correttezza del risultato dell'interpretazione della disposizione della direttiva adottata dalle autorità finanziarie e dal giudice di primo grado, contestata nel ricorso per cassazione, solleva dubbi in capo al Naczelny Sąd Administracyjny riguardanti entrambe le questioni rilevanti nel caso di specie. In questo caso, il giudice del rinvio era obbligato, ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (versione consolidata GU 2012, C 326, pag.1) - a sottoporre la questione pregiudiziale alla Corte di giustizia.

Nel caso in esame è pacifico che la ricorrente è un'impresa a forte consumo energetico, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 e dell'articolo 31d della legge in materia di accise, che utilizza energia elettrica nei processi elettrolitici.

La ricorrente ha rettificato l'originaria dichiarazione fiscale sulle accise per l'anno 2016 e ha chiesto all'autorità il rimborso dell'importo dell'accisa originariamente versata che, secondo la ricorrente, sarebbe stata pagata in eccesso. Nella domanda, la richiedente ha indicato due motivi a sostegno della sua richiesta. Il primo si basava sull'affermazione che la ricorrente avesse diritto all'esenzione fiscale relativamente allo stabilimento a forte consumo di energia. Il secondo riguardava l'entità dei costi di acquisto dell'energia elettrica in tale stabilimento.

Entrambe le questioni sono coperte dall'armonizzazione comunitaria e, in entrambi i casi, l'interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione che ad esse si riferiscono ha sollevato i dubbi del Naczelny Sąd Administracyjny.

Per quanto riguarda la prima delle questioni sollevate, bisogna osservare che l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 si riferisce all'esenzione dall'accisa prevista per le imprese a forte consumo energetico. La Repubblica di Polonia si è avvalsa della facoltà di stabilire tale esenzione che, del resto, è già stata oggetto della sentenza della Corte di giustizia del 31 marzo 2022, C-139/20. La lettura della suindicata disposizione della direttiva può portare alla conclusione che all'esenzione ivi disciplinata non possa essere attribuito carattere obbligatorio. Tuttavia, un'analisi degli obiettivi della direttiva che, dal punto di vista degli strumenti di interpretazione di questa categoria di atti giuridici, devono prevalere, può portare a una conclusione leggermente diversa. Inoltre, se uno Stato membro sceglie di introdurre tale esenzione, adottando adeguate disposizioni di legge, è obbligato a rispettare le relative disposizioni della direttiva.

Facendo riferimento agli obiettivi della direttiva, bisogna ricordare che questi includono il buon funzionamento del mercato interno, l'attuazione delle politiche comunitarie e, inoltre, il rispetto del protocollo di Kyoto (considerando 3 e 7 della direttiva). È stata sottolineata la necessità di applicare talune esenzioni, in particolare «laddove non esista un'avanzata armonizzazione a livello comunitario, vi siano rischi di perdita di competitività internazionale o per considerazioni di carattere sociale o ambientale» (considerando 28). È stata inoltre richiamata l'attenzione sulla necessità di riservare un trattamento specifico alle imprese ad alta intensità energetica, come quelle che concludono accordi volti a migliorare significativamente la protezione ambientale e l'efficienza energetica (considerando 29). Non va dimenticato che l'aspetto della competitività, indicato dalla direttiva, si riferisce non solo alla parità di trattamento sul mercato comune tra soggetti che si trovano in condizioni simili, ma anche alla possibilità per tali soggetti di competere sul mercato internazionale, al di fuori dell'Unione europea.

Dal materiale legislativo disponibile risulta che lo Stato membro, introducendo l'esenzione per un impianto a forte consumo energetico, l'ha ritenuta necessaria per conseguire i suddetti obiettivi della direttiva. Durante i lavori preparatori della ustawa z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (legge del 24 luglio 2015, recante modifica della legge in materia di accise e di alcune altre leggi; Dz.U. del 2015, posizione 1479), introducendo nell'ordinamento l'articolo 31d, è stato dichiarato che il suo scopo

era quello di migliorare la competitività dell'industria sul mercato internazionale, soprattutto dopo la crisi finanziaria del 2009 [indicazione del documento riguardante i lavori preparatori].

Alla luce di quanto precede, si pone il problema se l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva possa essere interpretato nel senso che tale disposizione consenta di subordinare l'applicazione di tale esenzione all'osservanza di condizioni che non sono previste dalla disposizione stessa; se, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva, il ricorso a un'altra esenzione, prevista dal diritto nazionale, possa costituire un motivo per escludere l'applicazione dell'esenzione prevista dalla direttiva, la cui istituzione è volta a conseguire gli obiettivi indicati del diritto dell'Unione. L'interpretazione di tale disposizione, adottata dalle autorità fiscali e dal giudice di primo grado, ammette tale possibilità e ciò, in pratica, potrebbe rendere illusoria l'esenzione suindicata. Di conseguenza, in questo modo viene messo in dubbio il conseguimento, da parte del legislatore nazionale, degli obiettivi indicati dal legislatore comunitario.

Il secondo dubbio del giudice del rinvio riguarda la definizione, di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, dell'acquisto di energia come: «il costo effettivo dell'energia acquistata o generata nell'impresa». L'interpretazione di tale formulazione può portare a due risultati. In primo luogo, si può ritenere - come le autorità finanziarie e il giudice di primo grado - che tale definizione comprenda solo il prezzo dell'energia elettrica in sé, con esclusione dei costi di trasmissione (distribuzione) e di altri elementi necessari per la sua acquisizione. Tale tesi viene adottata anche nella giurisprudenza del Naczelny Sąd Administracyjny, ad esempio nelle sentenze del 18 settembre 2019, I GSK 228/17, e del 22 gennaio 2020, I GSK 397/17.

In secondo luogo, tuttavia, è possibile ritenere che si tratti del costo di tutti i beni e servizi necessari per l'acquisto dell'energia elettrica per cui, innanzitutto, della trasmissione, nonché di altri costi accessori obbligatori, che devono essere pagati, in base alle disposizioni di legge, per poter acquistare l'energia elettrica. Secondo il giudice del rinvio, non sussiste alcun fondamento logico per sostenere che in considerazione del fatto che tutte le imposte (ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto) sono state incluse nei costi allora ciò significhi che altri tasse non costituiscano tali costi. Dopo tutto, l'uno non esclude l'altro.

È innegabile, e non è contestato nel presente caso, che l'energia non può essere acquistata senza un contestuale servizio di distribuzione o senza dover sostenere dei costi accessori, compreso il rimborso dei certificati energetici. Il servizio di distribuzione non è una tassa pubblica ed in particolare non è un'imposta indiretta alla quale si riferisce la Corte di giustizia nella sentenza del 18 gennaio 2017, C-189/15. Sul punto non ci sono dubbi interpretativi, in quanto il pagamento degli tasse per il servizio di distribuzione è, effettivamente, obbligatorio e il suo importo è determinato sulla base di precise disposizioni di legge, ma viene versato in favore del fornitore di energia. L'importo della tassa sulla distribuzione è determinato (secondo la normativa vigente nel 2016) in base all'articolo 45a,

paragrafo 1, e all'articolo 49, paragrafo 1, della legge sull'energia nonché in base all'articolo 5, paragrafi 2 e 3, e all'articolo 14, paragrafi da 3 a 6, del regolamento del ministro dell'energia, del 29 dicembre 2017, recante norme dettagliate per la formazione e il calcolo delle tariffe nonché per la fatturazione nel commercio dell'energia elettrica, nella tariffa approvata dal Presidente dell'Autorità di regolamentazione dell'energia. Tuttavia, le difficoltà di carattere interpretativo consistono nel capire se la natura di tale taxa escluda che lo stesso possa essere incluso nella categoria dei costi effettivi per l'acquisto dell'energia. Nel linguaggio giuridico, tradizionalmente, «effettivo» (actual cost, die tatsächlichen Kosten), dal punto di vista del valore economico, si riferisce alle spese effettivamente sostenute, necessarie per l'acquisto di qualcosa. Il riferimento al concetto di imposta, contenuto nell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 si riferisce all'esclusione di alcune imposte dalla categoria dei costi. Tale disposizione non fa riferimento a costi di altro tipo; non stabilisce, in particolare, alcuna esclusione al riguardo. Il fatto che la taxa non abbia le caratteristiche di un'imposta non significa automaticamente che non costituisca un costo di acquisto dell'elettricità. Considerazioni analoghe emergono per quanto riguarda il certificato di origine dell'energia disciplinato dall'articolo 52, paragrafi 1 e 2, della ustawa z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (legge del 20 febbraio 2015, in materia di fonti rinnovabili di energia), per la parte relativa all'obbligo di conseguimento del certificato e di sua presentazione per il rimborso.

(OMISSIS)

[ripetizione del contenuto delle domande presentate]

(OMISSIS) [ripetizione del fondamento normativo del rinvio pregiudiziale; norme procedurali nazionali]