Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

13 giugno 2024*

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2003/96/CE – Articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino – Articolo 17, paragrafo 1, lettera a) – Accise – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Elettricità utilizzata nei processi elettrolitici – Sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici e di elettricità a favore delle imprese a forte consumo di energia – Acquisti di prodotti energetici e di elettricità – Costo effettivo dell'energia acquistata – Tasse sulla distribuzione – Criteri di esenzione – Principio di uguaglianza e di non discriminazione»

Nella causa C-266/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 28 dicembre 2022, pervenuta in cancelleria il 26 aprile 2023, nel procedimento

A. S.A.

contro

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

con l'intervento di:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da Z. Csehi, presidente di sezione, M. Ilešič (relatore) e D. Gratsias, giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la A. S.A., da K. Rutkowski, radca prawny;

* Lingua processuale: il polacco.

– per il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, da A. Kowalczyk-Markowska;

– per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

– per il governo spagnolo, da I. Herranz Elizalde, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da A. Armenia e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti;

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'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).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la A. S.A., una società di diritto polacco, e il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszcz (direttore dell'amministrazione finanziaria di Bydgoszcz, Polonia) in merito al diniego del rimborso di una parte delle accise che tale società ha versato sull'elettricità.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 I considerando da 2 a 5, 9, 11 e 24 della direttiva 2003/96 enunciano quanto segue:

«(2) L'assenza di disposizioni comunitarie che assoggettino a tassazione minima l'elettricità e i prodotti energetici diversi dagli oli minerali può essere pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno.

(3) Il buon funzionamento del mercato interno e il conseguimento degli obiettivi di altre politiche comunitarie richiedono che siano fissati nella Comunità livelli minimi di tassazione per la maggior parte dei prodotti energetici, compresi l'elettricità, il gas naturale e il carbone.

(4) L'esistenza di notevoli differenze tra i livelli nazionali di tassazione sull'energia applicati dagli Stati membri potrebbe essere pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno.

(5) La fissazione di livelli minimi comunitari di tassazione appropriati può consentire di ridurre le attuali differenze tra i livelli nazionali di tassazione.

(...)

(9) Agli Stati membri dovrebbe essere lasciata la flessibilità necessaria per definire ed attuare politiche adeguate al loro contesto nazionale.

(...)

(11) La scelta del regime fiscale da applicare in relazione all'attuazione del presente quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità spetta a ciascuno Stato membro. A questo proposito gli Stati membri potrebbero decidere di non aumentare la tassazione fiscale complessiva se ritengono che l'applicazione di tale principio di neutralità fiscale possa contribuire alla ristrutturazione e all'ammodernamento del loro sistema tributario, incoraggiando comportamenti a favore di una maggiore tutela dell'ambiente e del maggior impiego di manodopera.

(...)

(24) È opportuno consentire agli Stati membri di applicare determinate ulteriori esenzioni o riduzioni del livello di tassazione quando ciò non pregiudica il corretto funzionamento del mercato interno e non comporta distorsioni della concorrenza».

4 L'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, di tale direttiva così dispone:

«La presente direttiva non si applica:

(...)

b) ai seguenti usi dei prodotti energetici e dell'elettricità:

(...)

– Elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici».

5 L'articolo 4 della direttiva suddetta ha il seguente tenore:

«1. I livelli di tassazione applicati dagli Stati membri ai prodotti energetici e all'elettricità di cui all'articolo 2 non possono essere inferiori ai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva.

2. Ai fini della presente direttiva si intende per "livello di tassazione" l'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'[imposta sul valore aggiunto (IVA)]), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo».

6 Ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 2, della medesima direttiva:

«Il presente articolo si applica alle utilizzazioni per i seguenti fini industriali e commerciali:

(...)

c) impianti e macchinari usati nell'edilizia, nelle opere di ingegneria civile e nei lavori pubblici;

(...)».

7 L'articolo 17, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2003/96 enuncia quanto segue:

«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.

(...)

b) qualora siano conclusi accordi con imprese o associazioni di imprese, o qualora siano attuati regimi concernenti diritti commercializzabili o misure equivalenti, purché volti a conseguire obiettivi di protezione ambientale o a migliorare l'efficienza energetica.

2. Nonostante l'articolo 4, paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione fino a zero ai prodotti energetici e all'elettricità definiti all'articolo 2, se utilizzati da un'impresa a forte consumo di energia ai sensi del paragrafo 1».

Diritto polacco

Legge sulle accise

8 L'articolo 30, paragrafo 7a, dell'ustawa o podatku akcyzowym (legge sulle accise), del 6 dicembre 2008 (Dz. U. del 2009 , n: 3, posizione 11), nella versione applicabile al procedimento principale, così dispone:

«È 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».

9 L'articolo 31d, paragrafi 1, 2 e 11, di detta legge così prevede:

«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): [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».

Legge sull'energia

10 L'articolo 47, paragrafo 1, dell'ustawa – Prawo energetyczne (legge sull'energia), del 10 aprile 1997 (Dz. U. del 1997, n 54, posizione 348), nella versione applicabile al procedimento principale, enuncia quanto segue:

«Le imprese energetiche autorizzate stabiliscono le tariffe per i combustibili gassosi e l'energia, che sono soggette all'approvazione del presidente del [l'Urząd Regulacji Energetyki (in prosieguo: l'URE) (Autorità di regolamentazione dell'energia)], e ne propongono la durata di applicazione. Le imprese energetiche autorizzate sottopongono al presidente dell'URE 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'URE».

Legge sulle fonti di energia rinnovabili

11 Ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, dell'ustawa o odnawialnych źródłach energii (legge sulle fonti di energia rinnovabili), del 20 febbraio 2015 (Dz. U. del 2015, posizione 478), nella versione applicabile al procedimento principale:

«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».

Regolamento del Ministro dell'Energia recante norme dettagliate per la formazione e il calcolo delle tariffe nonché per la fatturazione nel commercio di energia elettrica

12 L'articolo 5, paragrafi 2 e 3, del rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energić elektryczną (regolamento del Ministro dell'Energia recante norme dettagliate per la formazione e il calcolo delle tariffe nonché per la fatturazione nel commercio di energia elettrica), del 29 dicembre 2017 (Dz. U. del 2017, posizione 2500), nella versione applicabile al procedimento principale, è così formulato:

«[2.] Un'impresa energetica che svolga attività economica nel settore della trasmissione dell'energia elettrica include nella tariffa:

1) le tasse per la fornitura dei servizi di trasmissione dell'energia elettrica, di seguito denominate "le tasse sulla trasmissione";

(...)

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

(...)

2) le tasse per la fornitura di servizi di distribuzione di elettricità, di seguito denominate "le tasse sulla distribuzione";

(...)».

13 L'articolo 14, paragrafi da 3 a 7, di tale regolamento prevede quanto segue:

«3. Le tasse sulla distribuzione vengono calcolate 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. Le tasse sulla distribuzione di cui al paragrafo 3, punto 2, sono calcolate 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. Le tasse sulla distribuzione di cui al paragrafo 3, punto 3), di seguito denominate "canone di abbonamento", sono calcolate in modo unitario.

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

7. Le tasse sulla trasmissione e/o distribuzione di cui al paragrafo 1, punto 1, e al paragrafo 3, punto 1, di seguito denominate "tasse di rete", sono calcolate 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».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 Nel corso dell'anno 2016, la A ha beneficiato dell'esenzione dall'accisa sull'elettricità utilizzata nei processi elettrolitici nell'ambito delle sue attività.

15 Ritenendo che avrebbe dovuto beneficiare anche di un'esenzione fiscale in quanto impresa a forte consumo di energia per il resto dell'energia da essa utilizzata in tale contesto e che il costo effettivo dell'energia acquistata dovrebbe comprendere le spese di distribuzione e i costi per l'acquisto dei certificati di origine dell'elettricità, richiesti dalla normativa polacca, la A. ha rettificato la sua dichiarazione relativa all'accisa per l'anno 2016 e ha chiesto al Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (capo dell'ufficio finanziario di Toruń, Polonia) di rimborsarle l'importo delle accise versate, che, a suo avviso, sarebbe stato pagato in eccesso.

16 Con decisione dell'8 febbraio 2018, il direttore dell'amministrazione tributaria di Toruń ha rifiutato di rimborsarle tale importo. Investito dalla A. di un ricorso avverso tale decisione, il direttore dell'amministrazione finanziaria di Bydgoszcz l'ha confermata con decisione del 14 maggio 2018.

17 La A. ha proposto ricorso avverso la decisione del 14 maggio 2018 dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunale amministrativo del voivodato di Bydgoszcz, Polonia), che l'ha respinto, considerando, in primo luogo, che il legislatore aveva escluso la possibilità di beneficiare contemporaneamente delle due esenzioni rispettivamente previste all'articolo 30, paragrafo 7a, e all'articolo 31d, paragrafo 1, punto 3, della legge sulle accise. L'esenzione prevista da questa seconda disposizione sarebbe applicabile a un'impresa a forte consumo di energia solo se quest'ultima non beneficia dell'esenzione prevista all'articolo 30, paragrafo 7a, di tale legge, nella fattispecie l'esenzione relativa all'elettricità utilizzata nei processi elettrolitici.

18 Peraltro, l'esenzione prevista all'articolo 31d, paragrafo 1, punto 3, di detta legge si applicherebbe all'insieme dell'impresa interessata e alla totalità dell'energia da essa utilizzata, e non alla sola quota di energia utilizzata nei processi elettrolitici.

19 In secondo luogo, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunale amministrativo del voivodato di Bydgoszcz) ha precisato che le spese e i costi, incluse le spese di distribuzione, diversi dal costo di acquisto dell'elettricità non costituiscono elementi di tali costi di acquisto, anche se è necessario sostenerli per acquistare e utilizzare l'elettricità. Inoltre, tale giudice ha precisato, in particolare, che per qualificare come «imposta» gli importi dovuti a titolo dei costi collegati all'acquisto di elettricità, è necessario che sussista un obbligo di pagare tali importi e che le autorità competenti possano agire contro i debitori di detti importi in caso di mancato rispetto di tale obbligo.

20 La A. ha proposto un ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), giudice del rinvio, che si interroga sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.

21 In tali circostanze, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (...), 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;

2) 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 legge in materia di accise], 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».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

22 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia che gli è sottoposta. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte (sentenza del 7 agosto 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

23 A tale proposito, dalla decisione di rinvio risulta che le questioni pregiudiziali si basano su una valutazione effettuata dal giudice del rinvio secondo la quale le tasse ulteriori come le tasse sulla distribuzione, alle quali si riferisce, non possono costituire «imposte» ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.

24 Pertanto, al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, occorre considerare che, con la sua prima questione, esso chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che il costo effettivo dell'energia acquistata, ai sensi di tale disposizione, deve comprendere solo il prezzo di acquisto dell'energia stessa, con esclusione di tasse ulteriori, che non possono costituire «imposte» ai sensi di detta disposizione, come le tasse sulla distribuzione obbligatorie di tale energia sostenute, in forza della normativa nazionale, al momento dell'acquisto di detta energia.

25 Innanzitutto, occorre ricordare che, conformemente all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, della direttiva 2003/96, per «acquisto di prodotti energetici ed elettricità» si intende il «costo effettivo dell'energia acquistata o generata nell'impresa».

26 Risulta, a tale proposito, da detta disposizione che in tale costo 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), di tale direttiva. Peraltro, dall'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, della direttiva suddetta, risulta che sono incluse tutte le imposte, tranne l'IVA detraibile, dal costo effettivo dell'energia.

27 Si deve, quindi, esaminare se le tasse sulla distribuzione dell'elettricità previste dalla normativa nazionale debbano essere considerate come rientranti nella nozione di «costo reale dell'energia elettrica acquistata [da un']impresa», ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, prima frase, della direttiva 2003/96.

28 Occorre ricordare che, per determinare la portata di una disposizione del diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 16 novembre 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, punto 34).

29 Per quanto riguarda, in primo luogo, il tenore letterale dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, prima frase, della direttiva 2003/96, occorre rilevare che esso fa riferimento al «costo effettivo dell'energia acquistata o generata nell'impresa». La nozione di «costo effettivo» non è, peraltro, definita né da tale disposizione né da altre disposizioni della direttiva 2003/96.

30 Orbene, conformemente al suo senso abituale nel linguaggio corrente, tale nozione deve essere intesa come corrispondente a qualsiasi costo necessariamente collegato all'acquisto dell'energia di cui alla suddetta disposizione. Tale interpretazione è avvalorata dall'analisi delle diverse versioni linguistiche della medesima disposizione, che esprimono in modo uniforme la nozione di «costo effettivo», in particolare nelle versioni in lingua polacca («rzeczywisty koszt»), spagnola («coste real»), tedesca («tatsächlichen Kosten»), inglese («actual cost»), italiana («costo effettivo») nonché rumena («costul real»). A tale riguardo, tutte queste versioni fanno riferimento alle spese effettivamente sostenute che sono necessarie all'acquisto di energia elettrica.

31 Orbene, il giudice del rinvio indica che il pagamento delle tasse sulla distribuzione presso il fornitore dell'energia è obbligatorio per l'acquisto di quest'ultima e che il loro importo è determinato sulla base di disposizioni di legge precise.

32 Detta interpretazione è, in secondo luogo, corroborata dal contesto in cui si inserisce l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, prima frase, della direttiva 2003/96. A tale proposito, da un lato, sebbene il legislatore abbia precisato che nel termine «energia» ivi utilizzato «[s]ono 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)» di tale direttiva, la disposizione di cui trattasi non limita, tuttavia, la portata del termine «costo effettivo» al solo prezzo dell'energia che l'impresa deve pagare per acquistarla.

33 Dall'altro lato, è giocoforza constatare che, quando il legislatore dell'Unione ha voluto escludere costi connessi all'acquisto dell'energia dalla nozione di «costo effettivo», li ha espressamente esclusi. Infatti, all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, terza frase, della direttiva 2003/96 viene precisato che nel «costo effettivo» sono incluse «tutte le imposte, tranne l'IVA detraibile».

34 Infine, in terzo luogo, occorre constatare che l'interpretazione letterale dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, terza frase, della direttiva 2003/96, elaborata ai punti da 29 a 32 della presente sentenza, ossia l'interpretazione estensiva della nozione di «costo effettivo» ai sensi di tale disposizione, è compatibile con l'obiettivo principale della normativa di cui essa fa parte, vale a dire l'obiettivo di promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, in particolare, le distorsioni della concorrenza. (v., in tal senso, sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

35 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che il costo reale dell'energia acquistata, ai sensi di tale disposizione, deve comprendere tasse ulteriori, che non possono costituire «imposte» ai sensi di tale disposizione, come le tasse sulla distribuzione obbligatorie di tale energia sopportate, in forza della normativa nazionale, al momento dell'acquisto di detta energia.

Sulla seconda questione

36 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che prevede che un'esenzione dalle accise sull'acquisto di elettricità sia negata a un'impresa a forte consumo di energia, ai sensi di tale disposizione, qualora tale impresa benefici,

per tale energia elettrica, di un'esenzione dalle accise riservata all'energia elettrica utilizzata nei processi elettrolitici, anche qualora detta impresa dimostri che, per la stessa energia, essa non beneficerebbe di queste due esenzioni contemporaneamente e che l'importo totale di dette esenzioni non supera l'importo delle accise versato per lo stesso periodo.

37 In via preliminare, occorre constatare che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva 2003/96, quest'ultima non si applica, tra l'altro, all'elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici. Pertanto, dal tenore letterale di tale articolo risulta che l'elettricità di cui trattasi non rientra nell'ambito di applicazione di tale direttiva.

38 Ai sensi dell'articolo 4, di tale direttiva, gli Stati membri devono tassare i prodotti energetici che rientrano nel suo ambito di applicazione, vale a dire i carburanti per motori, i combustibili per riscaldamento e l'elettricità, applicando loro livelli di tassazione che non possono essere inferiori ai livelli minimi da essa previsti [sentenza del 31 marzo 2022, Commissione/Polonia (Tassazione dei prodotti energetici), C-139/20, EU:C:2022:240, punto 39].

39 Del resto, dal considerando 3 e dall'articolo 4 della direttiva suddetta risulta che essa non ha proceduto ad un'armonizzazione totale delle aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità, ma si limita a fissare livelli minimi di tassazione armonizzati.

40 Secondo costante giurisprudenza della Corte, un'armonizzazione minima non impedisce agli Stati membri di mantenere o adottare misure più restrittive, purché tuttavia queste ultime non siano tali da compromettere seriamente il risultato prescritto dalla direttiva di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza del 7 luglio 2016, Muladi, C-447/15, EU:C:2016:533, punto 43 e giurisprudenza citata).

41 Prevedendo un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, la direttiva 2003/96 mira, come risulta dai suoi considerando da 2 a 5 e 24 a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, in particolare, le distorsioni della concorrenza (v., in tal senso, sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 30 e giurisprudenza citata).

42 Tuttavia, tale direttiva prevede la possibilità per gli Stati membri di introdurre aliquote d'imposta differenziate, esenzioni o riduzioni delle accise. Il legislatore dell'Unione ha, quindi, lasciato un certo margine di discrezionalità agli Stati membri in materia di accise (v., in tal senso, sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 26).

43 Conformemente all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva, gli Stati membri possono applicare sgravi fiscali sul consumo di elettricità a favore delle imprese a forte consumo di energia a condizione che i livelli minimi di tassazione dell'Unione europea previsti da tale direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa (sentenza del 18 gennaio 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punto 47).

44 Il livello di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità rientranti nell'ambito di applicazione della medesima direttiva, se utilizzati da imprese a forte consumo di energia, può arrivare fino a zero [sentenza del 31 marzo 2022, Commissione/Polonia (Tassazione dei prodotti energetici), C-139/20, EU:C:2022:240, punto 42].

45 A tale proposito, occorre rilevare che lo sgravio fiscale per le imprese a forte consumo di energia, di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 ha carattere facoltativo per gli Stati membri [v., in tal senso, sentenza del 9 settembre 2021, Hauptzollamt B (Riduzione fiscale facoltativa), C-100/20, EU:C:2021:716, punto 24].

46 Da tale disposizione discende altresì che gli Stati membri sono liberi di limitare il beneficio di sgravi fiscali a favore di imprese a forte consumo di energia alle imprese di uno o di più settori industriali (sentenza del 18 gennaio 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punto 49).

47 Infatti, conformemente ai suoi considerando 9 e 11, tale direttiva lascia agli Stati membri un certo margine per definire e attuare politiche adeguate ai rispettivi contesti nazionali e indica che la scelta dei regimi da applicare in relazione all'attuazione della direttiva in parola spetta a ciascuno degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza del 18 gennaio 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punto 50).

48 Da quanto precede si deve dedurre che, se uno Stato membro può, nell'esercizio del margine conferitogli dalla direttiva 2003/96, esentare l'elettricità utilizzata dalle imprese a forte consumo di energia, non risulta da alcuna disposizione di tale direttiva che esso sia obbligato a farlo.

49 A tale proposito, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), primo comma, seconda frase, della direttiva citata prevede che, nell'ambito della definizione della loro politica in materia, gli Stati membri possono applicare criteri più restrittivi, compresi il valore del fatturato, e le definizioni di processo e di settore.

50 Orbene, è giocoforza constatare che, sebbene tale disposizione citi taluni criteri ai quali gli Stati membri possono fare riferimento al fine di definire e attuare la loro politica in materia di sgravi fiscali per quanto riguarda le imprese a forte consumo di energia, dalla formulazione di tale disposizione risulta che l'elencazione di tali criteri non è destinata ad essere esclusiva.

51 Infatti, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, conformemente all'articolo 31d, paragrafo 1, punto 1, della legge sulle accise, la Repubblica di Polonia ha scelto di attuare riduzioni delle accise per le imprese a forte consumo di energia che esercitano talune attività economiche designate dai codici della classificazione polacca delle attività.

52 Inoltre, risulta altresì dalla domanda di pronuncia pregiudiziale 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, essa 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.

53 Alla luce di quanto esposto ai punti 48 e 50 della presente sentenza, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), prima comma, seconda frase, della direttiva 2003/96 non può essere interpretato nel senso che esclude la definizione di un criterio come quello di cui al punto 52 della presente sentenza per l'attuazione di una riduzione fiscale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, a condizione che tale criterio e la sua applicazione non siano discriminatori.

54 Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, gli Stati membri sono tenuti ad esercitare il potere discrezionale di cui dispongono in forza, tra l'altro, dell'articolo 17 della direttiva 2003/96, nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, in particolare, nel rispetto del

principio della parità di trattamento. Peraltro, tale obbligo riguarda sia le misure mediante le quali si fa uso di tale potere discrezionale sia la loro applicazione [sentenza del 9 settembre 2021, Hauptzollamt B (Riduzione facoltativa dell'imposta), C-100/20, EU:C:2021:716, punto 31 e giurisprudenza ivi citata].

55 A tale proposito, il principio di parità di trattamento impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, salvo che un trattamento siffatto sia obiettivamente giustificato [sentenza del 9 settembre 2021, Hauptzollamt B (Riduzione facoltativa dell'imposta), C-100/20, EU:C:2021:716, punto 32 e giurisprudenza ivi citata].

56 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non emerge alcun elemento idoneo a dimostrare il carattere discriminatorio del criterio previsto dalla normativa polacca. Spetterà, quindi, al giudice del rinvio verificare se tale criterio sia applicato in modo conforme al principio della parità di trattamento.

57 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che prevede che un'esenzione dalle accise sull'acquisto di elettricità sia negata a un'impresa a forte consumo di energia, ai sensi di tale disposizione, qualora tale impresa benefici, per tale elettricità, di un'esenzione dalle accise riservata all'elettricità utilizzata nei processi elettrolitici, anche se detta impresa dimostra che, per la stessa energia, essa non beneficerebbe contemporaneamente di queste due esenzioni e che l'importo totale di dette esenzioni non supera l'importo delle accise versato per lo stesso periodo, a condizione che il criterio definito dalla normativa nazionale al riguardo sia concepito e applicato conformemente al principio della parità di trattamento.

Sulle spese

58 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Decima Sezione) dichiara:

1) **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,**

   dev'essere interpretato nel senso che:

   il costo reale dell'energia acquistata, ai sensi di tale disposizione, deve comprendere tasse ulteriori, che non possono costituire «imposte» ai sensi di tale disposizione, come le tasse sulla distribuzione obbligatorie di tale energia sopportate, in forza della normativa nazionale, al momento dell'acquisto di detta energia.

2) **L'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96**

dev'essere interpretato nel senso che:

esso non osta a una normativa nazionale che prevede che un'esenzione dalle accise sull'acquisto di elettricità sia negata a un'impresa a forte consumo di energia, ai sensi di tale disposizione, qualora tale impresa benefici, per tale elettricità, di un'esenzione dalle accise riservata all'elettricità utilizzata nei processi elettrolitici, anche se detta impresa dimostra che, per la stessa energia, essa non beneficerebbe contemporaneamente di queste due esenzioni e che l'importo totale di dette esenzioni non supera l'importo delle accise versato per lo stesso periodo, a condizione che il criterio definito dalla normativa nazionale al riguardo sia concepito e applicato conformemente al principio della parità di trattamento.

Firme