



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. GERARD WILLIAM HOGAN  
presentadas el 30 de septiembre de 2021<sup>1</sup>

**Asunto C-139/20**

**Comisión Europea  
contra**

**República de Polonia**

«Incumplimiento de Estado — Artículo 258 TFUE — Directiva 2003/96/CE — Régimen de imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 17 — Productos energéticos utilizados por las empresas de elevado consumo energético pertenecientes al régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea — Exención del impuesto especial»

## I. Introducción

1. La necesidad imperiosa de adoptar medidas en el ámbito del cambio climático, unida a la voluntad de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero mejorando al mismo tiempo la eficiencia energética, son algunas de las consideraciones que llevaron al legislador de la Unión a adoptar una serie de iniciativas medioambientales. Si bien la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003,<sup>2</sup> cita como objetivo principal el funcionamiento adecuado del mercado interior para, de este modo, garantizar que se eviten los efectos potencialmente distorsionadores de la competencia fiscal en materia energética entre los Estados miembros,<sup>3</sup> también es una de aquellas medidas. Al mismo tiempo que establece una serie de exenciones fiscales a favor de las empresas de elevado consumo energético en los casos en los que los Estados miembros optan por aplicarlas, en cualquier caso, la Directiva también exige la aplicación de medidas concretas conducentes a la consecución de los objetivos de protección del medio ambiente o a la mejora de la eficiencia energética.<sup>4</sup>

2. En el presente procedimiento por incumplimiento interpuesto en virtud del artículo 258 TFUE, la Comisión denuncia, en esencia, que la República de Polonia ha establecido en su legislación nacional la concesión indiscriminada a determinadas empresas de una exención del nivel mínimo de gravamen del impuesto especial sobre el consumo de productos energéticos utilizados para calefacción sin obligar a tales empresas a instaurar regímenes que tengan como resultado la

<sup>1</sup> Lengua original: inglés.

<sup>2</sup> Directiva por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

<sup>3</sup> Véanse, en particular, los considerandos 2, 3 y 4 de la Directiva 2003/96.

<sup>4</sup> Véanse también objetivos medioambientales en general en los considerandos 6, 7, 11 y 12, entre otros. Véase asimismo la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168), apartado 34.

consecución de otros objetivos medioambientales o de mejora de la eficiencia energética, más allá de su participación en el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE, infringiendo las exigencias establecidas en el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96. Frente a esta imputación, la República de Polonia responde que el artículo 17, apartados 1, letra b), 2, y 4, de esa Directiva se lo permiten y que, dado que la participación en el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE figura como requisito previo en la normativa nacional pertinente, no ha infringido, por lo tanto, el Derecho de la Unión.

3. Por consiguiente, el caso que nos ocupa tiene por objeto la interpretación de estas disposiciones del artículo 17 de la Directiva 2003/96/CE, cuya calidad de redacción he de decir que, lamentablemente, deja mucho que desear. Sin embargo, como se verá a continuación, también se trata de saber si la Comisión ha demostrado la existencia de una infracción de las citadas disposiciones por los motivos que ha invocado. No obstante, antes de examinar estas alegaciones, procede, en primer lugar, recordar las disposiciones legales pertinentes.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

#### *Directiva 2003/96*

4. La Directiva 2003/96 establece niveles mínimos de imposición que los Estados miembros deben aplicar a los productos energéticos y la electricidad enumerados en su artículo 2. Dicha enumeración incluye, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), de la propia Directiva, productos del carbono y del gas.

5. Los considerandos 28 y 29 de la Directiva 2003/96 exponen lo siguiente:

«(28) Pueden revelarse necesarias determinadas exenciones o reducciones del nivel de imposición, en particular debido a la falta de una mayor armonización a escala comunitaria, debido a los riesgos de pérdida de competitividad internacional o por motivos sociales o medioambientales.

(29) Merecen atención las empresas que celebren acuerdos para mejorar considerablemente la protección del medio ambiente y la eficiencia energética; entre ellas, las empresas de elevado consumo energético merecen un trato específico.»

6. El artículo 4 de la Directiva 2003/96 establece:

«1. Los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.»

7. El artículo 17 de la Directiva 2003/96 es una de las disposiciones relativas a las reducciones impositivas que pueden concederse. Incluye reducciones y exenciones impositivas en relación con el consumo de los productos energéticos utilizados para calefacción y para otros dos supuestos adicionales que no son pertinentes a efectos del presente asunto. Está redactado de la siguiente manera:

«1 Siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva sean respetados por término medio por cada empresa, los Estados miembros podrán aplicar reducciones impositivas por el consumo de los productos energéticos utilizados para calefacción o para los fines contemplados en las [letras] b) y c) del apartado 2 del artículo 8 y para la electricidad en los siguientes casos:

a) a favor de empresas de elevado consumo energético.

Se entenderá por “empresa de elevado consumo energético” la entidad empresarial, contemplada en el artículo 11, cuyas compras de productos energéticos y de electricidad representen al menos el 3,0 % del valor de la producción o en la que el impuesto energético nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido. En el marco de esta definición, los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

Las “compras de productos energéticos y de electricidad” se definen como el coste real de la energía comprada o generada en una empresa. Únicamente se incluyen la electricidad, el calor y los productos energéticos que se utilizan para calefacción o para los fines contemplados en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 8. Se incluyen todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

El “valor de producción” se define como el volumen de negocios, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio del producto, más o menos la variación de cotizaciones de los productos acabados, el trabajo en curso y los bienes y servicios comprados para su reventa, menos las compras de bienes y servicios para su reventa.

El “valor añadido” se define como el volumen de negocios total objeto de IVA, incluidas las ventas de exportación, menos la compra total objeto de IVA, incluidas las importaciones.

Los Estados miembros que actualmente aplican regímenes nacionales de imposición de la energía en los que las empresas de elevado consumo energético se definen con arreglo a criterios distintos de los costes de energía en comparación con el valor de producción y el impuesto nacional devengado sobre la energía en comparación con el valor añadido dispondrán de un período transitorio, que no deberá extenderse más allá del 1 de enero de 2007, y con el fin de que puedan ajustarse a la definición establecida en el párrafo primero de la letra a).

b) cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas, o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética;

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel impositivo cero a los productos energéticos y electricidad definidos en el artículo 2 cuando los usen las empresas de elevado consumo energético definidas en el apartado 1 del presente artículo.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel de imposición reducido al 50 % de los niveles mínimos que fija la presente Directiva a los productos energéticos y a la electricidad definidos en el artículo 2, cuando sean utilizados por las entidades empresariales definidas en el artículo 11 que no sean de elevado consumo tal como se precisa en el apartado 1 del presente artículo.

4. Las empresas que se beneficien de las posibilidades previstas en los apartados 2 y 3 suscribirán los acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes contemplados en la letra b) del apartado 1. Los acuerdos, regímenes de permisos negociables o las medidas equivalentes deberán tener como resultado la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que sean equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios.»

### **B. Derecho polaco**

8. El artículo 31 *bis*, apartado 1, punto 8, de la Ustawa o podatku akcyzowym (Ley polaca relativa a los impuestos especiales), de 6 de diciembre de 2008<sup>5</sup> (en lo sucesivo, «Ley polaca de Impuestos Especiales»), dispone lo siguiente:

«1. Las operaciones impondibles sujetas a impuestos especiales quedarán exentas de estos cuando se refieran al consumo de productos de carbono para calefacción:

[...]

8) por empresas de elevado consumo energético que utilicen productos de carbono en las que se haya instaurado un sistema que conduzca a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética.»<sup>6</sup>

9. El artículo 31 *ter*, apartado 1, punto 5, de la Ley polaca de Impuestos Especiales dispone lo siguiente:

«Las operaciones impondibles sujetas a impuestos especiales quedarán exentas de estos cuando se refieran al consumo de productos de gas para calefacción:

[...]

5) por empresas de elevado consumo energético que utilicen productos de gas en las que se haya instaurado un sistema que conduzca a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética.»<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Dz. Ustaw RP (Diario Oficial de la República de Polonia) 2014, *item*. 752, en su versión modificada.

<sup>6</sup> En su versión modificada por la Ley de 21 de octubre de 2016 por la que se modifica la Ley polaca de Impuestos Especiales, que entró en vigor el 1 de julio de 2017.

<sup>7</sup> Esta disposición fue añadida por la Ley de 27 de septiembre de 2013, por la que se modifica la Ley polaca de Impuestos Especiales, que entró en vigor el 1 de noviembre de 2013.

10. El artículo 31 *quater* de la Ley polaca de impuestos especiales contiene la siguiente definición:

«Se considerarán regímenes conducentes a alcanzar objetivos de protección medioambiental o una mejora de la eficiencia energética a que se refieren los artículos 31 *bis*, apartado 1, punto 8) y 31 *ter*, apartado 1, punto 5:

- 1) el régimen europeo de comercio de derechos de emisión de conformidad con la Ley de 12 de junio de 2015 por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (*Dz. U. item 1223*, y de 2016, *items 266, 542, 1579 y 1948*) y con las disposiciones adoptadas sobre la base de los artículos 25, apartado 4, y 29, apartado 1, de dicha Ley;<sup>8</sup>

[...]».

### III. Antecedentes del litigio y procedimiento administrativo previo

11. El 3 de febrero de 2016, en el contexto del sistema EU Pilot, la Comisión comunicó a las autoridades polacas su inquietud por el posible incumplimiento por parte de la República de Polonia de las obligaciones dimanantes del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96. Basaba su inquietud en que mediante la Ley polaca de Impuestos Especiales dicho Estado miembro había introducido una exención automática del impuesto especial sobre los productos energéticos (productos del carbón y del gas) utilizados por las empresas de elevado consumo energético pertenecientes al régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea previsto en la Directiva 2003/87/CE.<sup>9</sup> La Comisión considera que, para poder acogerse a una exención fiscal en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2003/96, el artículo 17, apartado 4, de esta misma Directiva exige que las empresas instauren sistemas como los descritos en el apartado 1, letra b), de la citada disposición que tengan como resultado la consecución de otros objetivos medioambientales o de mejora de la eficiencia energética, que vayan más allá de los alcanzados por su mera participación en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión.

12. En su respuesta de 31 de marzo de 2016, el Gobierno polaco alegó que el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión constituye un régimen de permisos negociables a efectos del artículo 17, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 que conduce a alcanzar objetivos medioambientales o a mejorar la eficiencia energética, en la medida en que la citada Directiva pretende, *inter alia*, mejorar la protección del medio ambiente mediante la aplicación de medidas fiscales. El Gobierno polaco añadió que, en su opinión, las empresas comerciales que, al promover la consecución de sus objetivos, deben asumir costes adicionales (distintos de los de carácter puramente fiscal) no deben estar sujetas además al gravamen del impuesto especial.

13. El 8 de marzo de 2018, la Comisión remitió a la República de Polonia un escrito de requerimiento. Según la Comisión, al aplicar la exención del impuesto especial sobre los productos de carbono y de gas utilizados por las empresas de elevado consumo energético pertenecientes al régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea, la República de Polonia había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17,

<sup>8</sup> En su versión de la Ley de 21 de octubre de 2016 por la que se modifica la Ley polaca de Impuestos Especiales, que entró en vigor el 1 de julio de 2017.

<sup>9</sup> Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (DO 2003, L 275, p. 32).

apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96. La Comisión reiteró su opinión de que, para poder beneficiarse de reducciones o exenciones en virtud del artículo 17 de la Directiva, las empresas deben aplicar regímenes que conduzcan a alcanzar objetivos medioambientales o de mejora de la eficiencia energética distintos de los contemplados en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión.

14. Las autoridades polacas respondieron al referido escrito de requerimiento mediante escrito de 8 de mayo de 2018. Rechazaron la posición de la Comisión en su totalidad aduciendo que el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión constituye un «régimen de permisos negociables» en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96.

15. El 26 de julio de 2019, la Comisión remitió a la República de Polonia un dictamen motivado relativo al supuesto incumplimiento de las obligaciones que incumben a dicho Estado en virtud del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96.

16. El 27 de octubre de 2019, al no considerar satisfactoria la respuesta de 19 de septiembre de 2019 mediante la cual las autoridades polacas mantuvieron su postura, la Comisión decidió interponer recurso ante el Tribunal de Justicia.

#### **IV. Pretensiones de las partes y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

17. Mediante el presente recurso por incumplimiento, recibido en el Tribunal de Justicia el 16 de marzo de 2020, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

- Declare que, al aplicar el derecho de exención del impuesto especial sobre los productos energéticos utilizados por las empresas de elevado consumo energético pertenecientes al régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea, la República de Polonia ha incumplido las obligaciones dimanantes del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96.
- Condene en costas a la República de Polonia.

18. La República de Polonia solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso en su totalidad por infundado.
- Condene en costas a la Comisión.

19. Las partes han presentado observaciones escritas. Con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia decidió no celebrar una vista oral.

#### **V. Alegaciones de las partes**

##### ***A. Alegaciones de la Comisión***

20. Para acogerse a la exención del nivel mínimo de imposición aplicable a los combustibles para calefacción en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2003/96, las empresas de elevado consumo energético deben suscribir acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas

equivalentes, según se contempla en el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96. La Comisión opina que la participación en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea que se deriva del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/87 no puede considerarse «un régimen de permisos negociables» a efectos del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4 de la Directiva 2003/96.

21. Dicha institución llega a esta conclusión pese a que reconoce que el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión constituye efectivamente un régimen de permisos negociables conforme al sentido general de esta expresión y que conduce a la consecución de objetivos medioambientales, en particular la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero. En su opinión, el concepto de «régimen de permisos negociables», que no se define en la Directiva 2003/96, debe interpretarse a la luz de los objetivos perseguidos por el legislador de la Unión y de modo que se garantice la coherencia de su producción normativa. La Comisión alega que, si el régimen de comercio de emisiones de la Unión fuera considerado un «régimen de permisos negociables» a efectos del artículo 17 de la Directiva 2003/96 y si, en consecuencia, se eximiera a las empresas de elevado consumo energético del impuesto indirecto sobre los combustibles para calefacción, la Directiva 2003/87 ya no podría alcanzar su objetivo, a saber, «fomentar reducciones de las emisiones de [los gases de efecto invernadero] de una forma eficaz en relación con el coste y económicamente eficiente». <sup>10</sup>

22. En apoyo de su alegación, la Comisión invoca unas declaraciones destinadas a un anexo del acta del Consejo en la que se adoptó la Directiva 2003/96. Dicha acta dispone en su punto 2: «Sobre la base de una propuesta de la Comisión, el Consejo se compromete a estudiar con ánimo positivo medidas fiscales que acompañarán la futura aplicación de un régimen comunitario de comercio de los derechos de emisión, en particular a fin de evitar los casos de doble imposición». <sup>11</sup> La Comisión deduce de la declaración citada que, en principio, la imposición en virtud de la Directiva 2003/96 y la aplicación del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión deben coexistir.

23. Además, la Comisión se basa en los considerandos 28 y 29 de la Directiva 2003/96 para sostener que las ventajas fiscales previstas en el artículo 17 de la citada Directiva fueron introducidas por el legislador con el fin de mejorar la protección del medio ambiente y la eficiencia energética. Tales objetivos no podrían alcanzarse en caso de que la exención fiscal se concediera por el mero hecho de que un operador determinado estuviera cubierto por otro instrumento obligatorio del Derecho de la Unión, como el régimen de comercio de derechos de emisión. Por consiguiente, según la Comisión, el concepto de «regímenes de permisos negociables» en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 solo abarca los regímenes que permitan alcanzar unos objetivos medioambientales o de mejora de la eficiencia energética más ambiciosos que los que se logran al aplicar los regímenes obligatorios establecidos por los actos de la Unión. En su opinión, las disposiciones de la Ley polaca de Impuestos Especiales pueden, de hecho, suprimir por completo los costes de los derechos de emisión, lo cual privaría al régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión de su finalidad, por cuanto el principal objetivo que subyace a dicho régimen es evitar tales costes.

<sup>10</sup> Véase el artículo 1, párrafo primero, de la Directiva 2003/87.

<sup>11</sup> Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, Directrices comunes, Documento del Consejo 13253/03 ADD1.

24. El artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse, por tanto, en el sentido de que se refiere a una mejora de la protección del medio ambiente o de la eficiencia energética de mayor alcance que la perseguida por instrumentos vinculantes del Derecho de la Unión, como el régimen de comercio de los derechos de emisión.

25. La Comisión observa además que la Directiva 2003/87 contiene sus propios instrumentos específicos concebidos para preservar la integridad del mercado interior y para evitar distorsiones de la competencia en el ámbito de aplicación del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión.<sup>12</sup> Estos instrumentos comprenden la asignación gratuita de derechos de emisión con arreglo a los artículos 10 *bis*, 10 *ter* y 10 *quater* de la Directiva 2003/87 (en lo que atañe a las instalaciones fijas) o el derecho de los Estados miembros a adoptar medidas financieras en favor de sectores o subsectores expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono en razón de los costes indirectos de las emisiones repercutidos y que dan lugar a un aumento del precio de la electricidad. No obstante, tales medidas están sujetas a las normas sobre ayudas estatales. En opinión de la Comisión, las normas antes descritas de la Ley polaca de Impuestos Especiales, que no están comprendidas en las medidas contempladas por la citada Directiva y que se añaden a estas, pueden dar lugar a una distorsión de la competencia.

26. Tal como ha confirmado la República de Polonia en su respuesta escrita a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, las exenciones del impuesto especial establecidas en el artículo 31 *quater*, apartado 1, punto 8), y en el artículo 31 *ter*, apartado 1, punto 5), de la Ley polaca de Impuestos Especiales se aplican con independencia de si las empresas de elevado consumo energético que se benefician de ellas han recibido o reciben además una asignación gratuita de derechos de emisión con arreglo a la Directiva 2003/87.

27. La Comisión explica además que Polonia había notificado un programa de ayuda estatal para los años 2019 y 2020 en virtud del cual determinadas empresas podían solicitar la compensación de una parte de sus «costes indirectos de emisiones». Conforme a lo previsto en las Directrices aplicables,<sup>13</sup> la intensidad máxima de esa ayuda era del 75 % y solo se aplicaba al consumo de electricidad superior a 1 GWh anual. La Comisión consideró la ayuda compatible con el mercado interior.<sup>14</sup> No obstante, un aspecto importante de esta ayuda era la imposibilidad de acumular la percepción de esta al beneficio de una reducción o una exención fiscal en virtud de las normas de la Ley polaca de Impuestos Especiales antes descrita.<sup>15</sup> La Comisión precisa igualmente que tan solo unas pocas empresas se beneficiaron de ese programa de ayuda estatal. Deduce que el sistema de ventajas fiscales concedidas en virtud de la Ley polaca de Impuestos Especiales, que no se limitan a los «costes relativos a las emisiones de gases de efecto invernadero repercutidos en los precios de la electricidad» sino que se aplican automáticamente al consumo del carbón y el gas utilizados para calefacción por las empresas de elevado consumo energético siempre que estén cubiertas por el régimen de comercio de emisiones, es más atractivo para las empresas que el régimen de compensación de los costes indirectos de emisión.

<sup>12</sup> Véase el considerando 7 de la Directiva 2003/87.

<sup>13</sup> Directrices relativas a determinadas medidas de ayuda estatal en el contexto del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (DO 2012, C 158, p. 4).

<sup>14</sup> Decisión C(2019) 6371 final de la Comisión relativa a la compensación de costes indirectos de emisión en Polonia. Decisión de no plantear objeciones publicada en DO 2019, C 354, p. 1.

<sup>15</sup> Polonia había instaurado un mecanismo según el cual al solicitar una compensación en virtud de dicho régimen las empresas debían declarar que renunciaban al apoyo concedido con arreglo a la Ley polaca de Impuestos Especiales, notificar de ello a la entidad pertinente (un proveedor de electricidad o el organismo competente para la concesión de las ayudas) y reembolsar toda contribución previamente percibida con arreglo a dicha Ley (e incluso con arreglo a cualesquiera otros actos); véase *ibid.*, punto 27.

28. La Comisión alega además que, contrariamente a lo que aduce el Gobierno polaco, su posición, en el sentido de que el artículo 17, apartado 1, letra b) no incluye el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión, no contradice su propuesta de Directiva del Consejo de 13 de abril de 2011 que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.<sup>16</sup> Había propuesto una modificación del artículo 14 de la Directiva 2003/96 añadiéndole una letra d). Esta letra contenía una exención (obligatoria) de la imposición de los «productos energéticos utilizados para actividades sujetas al régimen de la Unión establecido en la Directiva 2003/87/CE y no excluidos de [este]». <sup>17</sup> La Comisión señala, sin embargo, que esta exención solo se refería a la «imposición relacionada con el CO<sub>2</sub>». Debía introducirse una distinción explícita mediante la modificación propuesta de la Directiva 2003/96 entre, por una parte, la imposición sobre la electricidad relacionada específicamente con las emisiones de CO<sub>2</sub> derivadas del consumo de los productos en cuestión y, por otra parte, la imposición energética basada en el contenido energético de los productos (imposición sobre el consumo energético general). La imposición de combustibles para calefacción cubiertos por el artículo 17 de la Directiva 2003/96 (también conforme a su propuesta) se refería al segundo de los dos supuestos mencionados. Por consiguiente, y con fines aclaratorios, la Comisión propuso además modificar el artículo 17 mediante la inserción de un apartado 3 por el que se estableciera que a efectos de dicha disposición por «régimen de comercio de permisos de emisión» debía entenderse «los regímenes de permisos de emisión distintos del régimen de la Unión definido en la Directiva 2003/87/CE». <sup>18</sup>

### ***B. Alegaciones de la República de Polonia***

29. Como ya he señalado, la República de Polonia alega, en cambio, que el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión constituye, en la práctica, un «régimen de permisos negociables» a efectos del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96.

30. Afirma que, sobre la base del modo en que está concebido y de los principios que rigen su funcionamiento, el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión reúne todos los criterios de la definición de «régimen de permisos negociables». El referido régimen también conduce a la consecución de objetivos medioambientales. A este respecto, la República de Polonia se basa en la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de marzo de 2012, Comisión/Polonia, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «el objetivo principal [...] de la Directiva 2003/87 es reducir sustancialmente las emisiones de gases de efecto invernadero para poder cumplir los compromisos de la Unión y de los Estados miembros en relación con el Protocolo de Kioto». <sup>19</sup> La República de Polonia sostiene en particular que la redacción del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 no indica en absoluto que los objetivos medioambientales o la mejora de la eficiencia energética deban ser superiores o de mayor alcance que los que pueden lograrse mediante un sistema obligatorio contemplado por el Derecho de la Unión. Los considerandos 28 y 29 de la Directiva 2003/96 tampoco respaldan tal hipótesis.

<sup>16</sup> COM(2011) 169 final. Retirada de la propuesta de la Comisión, DO 2015, C 80, p. 17.

<sup>17</sup> Tal aclaración también está contenida en el párrafo segundo del artículo 18 *ter* de la última propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, de 14 de julio de 2021 [COM(2021) 563 final].

<sup>18</sup> *Ibid.* Véase asimismo el considerando 22 de la propuesta de Directiva, el cual, en su última frase enuncia que «además, ha de quedar claro que las referencias a los regímenes de permisos negociables del artículo 17 de la Directiva 2003/96/CE no incluyen el régimen de la Unión establecido por la Directiva 2003/87/CE».

<sup>19</sup> C-504/09 P (EU:C:2012:178), apartado 77.

31. Al haber sido las Directivas 2003/96 y 2003/87 redactadas de forma casi simultánea, la República de Polonia opina que, en caso de que el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión no debiera considerarse un «régimen de permisos negociables» en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4 de la Directiva 2003/96, ello habría sido expresamente precisado por el legislador de la Unión. Estima que las referidas disposiciones tenían por objeto evitar la «doble imposición» de las empresas de elevado consumo energético que también pertenecían al régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión.

32. Según la República de Polonia, la propuesta de la Comisión de 13 de abril de 2011 de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE contemplaba la introducción de modificaciones en el artículo 17, apartados 2 y 3, de la Directiva 2003/96, con el fin de excluir el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión del concepto de «regímenes de permiso negociables» a efectos del artículo 17 de la Directiva 2003/96. Tal modificación solo era necesaria porque, en virtud de las normas aún vigentes, el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión estaba cubierto por dichas disposiciones. En cualquier caso, la propuesta no fue aprobada por el Consejo.

33. En cuanto a las declaraciones destinadas a un anexo del «acta de la reunión del Consejo en la que se adoptó la Directiva [2003/96]» en las que se basa la Comisión, la República de Polonia estima que estas no se referían a la aplicación del artículo 17 de la Directiva 2003/96, sino que solo contenían declaraciones generales, como por ejemplo la de que, sobre la base de una propuesta de la Comisión, el Consejo se había comprometido a analizar de forma constructiva las medidas fiscales que debían acompañar a la futura aplicación del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión.

## VI. Análisis

34. Es jurisprudencia reiterada que, en el marco del procedimiento incoado con arreglo al artículo 258 TFUE, corresponde a la Comisión probar la existencia del incumplimiento alegado y aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios a tal efecto.<sup>20</sup> Igualmente constituye jurisprudencia reiterada que el Tribunal de Justicia únicamente podrá examinar las imputaciones que hayan sido formuladas por la Comisión al emitir su dictamen motivado.<sup>21</sup>

35. De ello se deduce que, en un supuesto de este tipo en el que el presunto incumplimiento se basa en la alegación de que el Derecho nacional no es conforme con los términos de una directiva, el éxito de la tesis de la Comisión debe basarse en si ha interpretado correctamente los términos de la Directiva y en las alegaciones efectivas que formule, tanto en fase precontenciosa como en el presente recurso.

36. Dado que existe consenso entre las partes sobre los hechos subyacentes, veremos que el presente asunto versa íntegramente sobre la cuestión de interpretación del artículo 17 de la Directiva 2003/96. Las partes coinciden en que la República de Polonia ha aprobado una ley que concede una exención del impuesto especial sobre los productos energéticos (productos del carbón y del gas) utilizados por las empresas de elevado consumo participantes en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión previsto en la Directiva 2003/87. También se

<sup>20</sup> Sentencias de 19 de mayo de 2011, Comisión/Malta (C-376/09, EU:C:2011:320), apartado 32 y jurisprudencia citada, y de 14 de enero de 2021, Comisión/Italia (Ayuda a la compra de carburante de automoción) (C-63/19, EU:C:2021:18), apartado 74.

<sup>21</sup> Véanse, entre otras y a estos efectos, las sentencias de 24 de junio de 2004, Comisión/Países Bajos (C-350/02, EU:C:2004:389), apartado 20; de 29 de abril de 2010, Comisión/Alemania (C-160/08, EU:C:2010:230), apartado 43, y de 4 de septiembre de 2014, Comisión/Francia (C-237/12, EU:C:2014:2152), apartado 74.

muestran de acuerdo —lo que resulta pertinente con respecto a las alegaciones de la Comisión— en que dicha normativa nacional tiene como efecto que la referida exención se concede automáticamente y con independencia de si las empresas ya se han beneficiado de eventuales medidas de apoyo con arreglo a la Directiva 2003/87, como, por ejemplo, la asignación gratuita de derechos de emisión. Por consiguiente, la cuestión es si tal norma de aplicación está cubierta por el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96.

37. El artículo 4 de la Directiva 2003/96 obliga a los Estados miembros a aplicar unos niveles mínimos de imposición a los productos energéticos y la electricidad enumerados en su artículo 2. Esta obligación está sujeta a una serie de exenciones del tipo impositivo mínimo, que, en el caso del artículo 14 de la Directiva, son vinculantes. En otros casos, se permite a los Estados miembros que decidan si desean aplicarlas. Tal es el caso del artículo 17 de la Directiva 2003/96, cuya interpretación constituye el núcleo del presente procedimiento.

38. Uno de los propósitos generales de la Directiva 2003/96 es disuadir a los Estados miembros de competir por la ubicación industrial de las empresas ofreciendo la aplicación de bajos tipos impositivos al consumo de combustibles fósiles. Esto se lleva a cabo mediante la aplicación de unos niveles mínimos de imposición con arreglo al artículo 1 de la Directiva. La finalidad indirecta de esta medida es también disuadir del uso de los combustibles fósiles en general. Sin embargo, el artículo 17 de la Directiva 2003/96 permite a los Estados miembros establecer excepciones respecto a las referidas obligaciones fiscales aplicando determinadas exenciones y reducciones del impuesto especial cuando se cumplan los requisitos establecidos en dicha disposición. Esto favorece —aunque no de forma exclusiva— a las empresas de elevado consumo energético. Su fundamento —al igual que el de las medidas dirigidas a los sectores con riesgo de fuga de carbono de conformidad con la Directiva 2003/87<sup>22</sup>— es doble. Las disposiciones persiguen evitar el riesgo de que las empresas de elevado consumo energético cambien su ubicación a aquellos países en que no se aplican dichos impuestos o los que se aplican son muy inferiores. Esto tendería a perjudicar a la Unión Europea como emplazamiento industrial y su competitividad.<sup>23</sup> Adicionalmente, tales relocalizaciones podrían tener lugar en países en los que la energía no solo es mucho más barata, sino en los que los estándares medioambientales en general son considerablemente inferiores a los europeos.

***A. Interpretación del artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 y significado del concepto de «regímenes de permisos negociables» que figura en el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96***

39. Como ya he señalado, la argumentación de la Comisión se basa esencialmente en la alegación de que la referencia a los «regímenes de permisos negociables» que figura en el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 no se extiende a la participación en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión.

40. Ciertamente, la redacción del artículo 17 de la Directiva 2003/96 es un tanto equívoca. Su primer apartado establece que los Estados miembros podrán aplicar reducciones impositivas por el consumo de productos energéticos utilizados para calefacción (1) a favor de empresas de elevado consumo energético y (2) cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de

<sup>22</sup> Véanse los artículos 10 *bis*, apartado 6, y 10 *ter* de la Directiva 2003/87, en sus versiones modificadas por la Directiva (UE) 2018/410 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de marzo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para intensificar las reducciones de emisiones de forma eficaz en relación con los costes y facilitar las inversiones en tecnologías hipocarbónicas, así como la Decisión (UE) 2015/1814 (DO 2018, L 76, p. 3).

<sup>23</sup> Véase la referencia contenida en el considerando 28 de la Directiva 2003/96.

empresas o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética. Estas posibilidades exigen, sin embargo, que los niveles mínimos de imposición establecidos en la Directiva sean respetados por término medio por cada empresa.

41. El artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2003/96 establece que, no obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros pueden eximir por completo de la imposición los productos energéticos y electricidad (definidos en el artículo 2 de la Directiva) cuando «los usen las empresas de elevado consumo energético» definidas en el apartado 1 del artículo 17 de esta misma Directiva. A continuación, el artículo 17, apartado 3, de la Directiva contempla [para esos productos] otra categoría de tipo impositivo reducido al 50 % cuando «sean utilizados por las entidades empresariales definidas en el artículo 11 que no sean de elevado consumo tal como se precisa en el apartado 1 del presente artículo».

42. El artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96 dispone que las empresas que se beneficien de la exención fiscal prevista en el artículo 17, apartado 2, o de la reducción impositiva que figura en el apartado 3 de este mismo artículo «suscribirán los acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes contemplados en la letra b) del apartado 1». Dichos acuerdos, regímenes de permisos negociables o las medidas equivalentes deben, sin embargo, tener como resultado la consecución de una mayor eficiencia energética o de objetivos medioambientales que sean «equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios». En cambio, el artículo 17, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 no menciona esta exigencia.<sup>24</sup>

43. Teniendo en cuenta que la Ley polaca de Impuestos Especiales concede una exención total del impuesto a las empresas de elevado consumo energético, es evidente que Polonia basó el artículo 31 *bis*, apartado 1, punto 8), y el artículo 31 *ter*, apartado 1, punto 5), de la citada Ley en lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2003/96. Esto significa que, pese al carácter equívoco antes mencionado del artículo 17 de la Directiva en términos generales, el artículo 17, apartado 4, de dicha Directiva es aplicable. De conformidad con dicha disposición, «las empresas que se beneficien [...] suscribirán los [...] regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes contemplados en la letra b) del apartado 1» y estos «regímenes de permisos negociables o las medidas equivalentes deberán tener como resultado la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que sean equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios».

44. Por consiguiente, al examinar si Polonia ha cumplido sus obligaciones, la cuestión decisiva es saber qué debe entenderse por el concepto de «régimen de permisos negociables» que figura en el artículo 17, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96. Una cuestión adicional es cuándo puede considerarse que dicho régimen tiene como resultado, en primer lugar, la consecución de «objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética» conforme al tenor del artículo 17, apartado 4, y, en segundo lugar, si tales resultados resultan «equivalentes, en términos

<sup>24</sup> Algunos analistas interpretan que el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 contiene requisitos que deben aplicarse a los apartados 2 y 3 de esta misma disposición (véase Deloitte: «Technical and legal aspects of Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity», p. 204). Otros interpretan que los apartados 2 y 3 del artículo 17 de la Directiva 2003/96 constituyen excepciones a la exigencia según la cual los niveles mínimos de imposición establecidos por la Directiva deben ser respetados por término medio por cada empresa. No obstante, para ello deben cumplirse los requisitos establecidos en el apartado 4 de la referida disposición. Para consultar la diferencia de enfoques de distintos Estados miembros respecto a esta exigencia, véase *ibid.*, pp. 205 y 206. Dado que la cuestión de si «los niveles mínimos de imposición establecidos [...] [son] respetados por término medio por cada empresa» no es objeto de controversia en el presente asunto, cabe suponer que la Comisión y el Gobierno polaco siguen esta segunda interpretación.

generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios». Como veremos, sin embargo, el Tribunal de Justicia no está en condiciones de examinar la segunda de esas exigencias como motivo del recurso. Sin embargo, la consideración de dicha cuestión puede resultar útil para la interpretación global de la disposición.

45. Es pacífico entre las partes que el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión presenta todas las características de un «régimen de permisos negociables». Respecto a la exigencia adicional establecida en el artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96, en particular, que se consigan objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética, existen enfoques divergentes en cuanto a la interpretación de esta disposición. La cuestión de si el régimen de permisos negociables tiene como resultado la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética se puede enfocar desde perspectivas diferentes. Cabría argumentar que a efectos del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 basta con que la participación en el régimen de permisos negociables tenga por sí misma como resultado la consecución de objetivos de protección medioambiental o la mejora de la eficiencia energética puesto que el régimen persigue tales objetivos. Polonia se basa en este argumento. Alternativamente, cabría sostener que la inclusión en el régimen de permisos negociables también debe conducir de forma fehaciente a la consecución de dichos objetivos. Pues bien, desde un prisma abstracto, la participación en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión cumple esta última exigencia. Después de todo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión favorece la consecución de objetivos medioambientales reduciendo los gases de efecto invernadero,<sup>25</sup> lo que significa que también cumple por definición las exigencias adicionales establecidas en el artículo 17, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96.

46. Sin embargo, en el caso concreto, quizá esta valoración no sea tan certera. Aunque en virtud de las premisas del artículo 31 *quater* de la Ley polaca de Impuestos Especiales las empresas de elevado consumo energético tienen automáticamente derecho a una exención del impuesto especial sobre el consumo de productos energéticos utilizados para calefacción, esas mismas empresas, con respecto a sus instalaciones que se considere que están expuestas al riesgo de fuga de carbono,<sup>26</sup> obtienen gratuitamente el 100 % de sus derechos de emisión con arreglo al artículo 10 *ter* de la Directiva 2003/87 actualmente vigente. Esto significa que en realidad no serán gravadas en virtud del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión, de modo que cabría afirmar que la participación de esas empresas en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión no tiene como resultado la consecución de objetivos medioambientales o la mejora de la eficiencia energética puesto que no tienen incentivo alguno para hacerlo. Por lo tanto, cabría sostener que no está justificada una exención del impuesto especial sobre el consumo de productos energéticos utilizados para calefacción. Lo anterior resulta aún más evidente atendiendo al contenido de la segunda exigencia del artículo 17, apartado 4, de la

<sup>25</sup> La Comisión no alega que la definición de «empresas de elevado consumo energético» que figura en la Ley polaca de Impuestos Especiales quede fuera de los parámetros establecidos en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

<sup>26</sup> Como puede deducirse del artículo 30 de la Directiva 2003/87, en su versión modificada por la Directiva 2018/410 [para consultar la enumeración de los sectores que se consideraba que presentaban un riesgo de fuga de carbono anterior a esa modificación, véase la Decisión de la Comisión de 24 de diciembre de 2009 por la que se determina, de conformidad con la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, una lista de los sectores y subsectores que se consideran expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono (DO 2010, L 1, p. 10)], los conceptos de «elevado consumo energético», definido en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 y de «en riesgo de fuga de carbono» con arreglo al artículo 10 *ter* de la Directiva 2003/87 no son idénticos, si bien muchas empresas quedarán, de hecho, cubiertas por ambos.

Directiva 2003/96, que prescribe la consecución de «objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que sean equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios».<sup>27</sup>

47. La referencia a los «tipos mínimos comunitarios» parece ser una referencia al nivel mínimo de imposición establecido por la Directiva 2003/96, aunque si esta era la intención, habría sido útil que el artículo 17, apartado 4, de esta Directiva lo hubiera indicado de forma expresa. Por consiguiente, parece que el artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96 establece que toda empresa que se beneficie de la exención (o reducción) del impuesto especial debe demostrar que su participación en un régimen de permisos negociable ha tenido como resultado la consecución de objetivos medioambientales o la mejora de la eficiencia energética similares a los que habría alcanzado si se hubiera aplicado a sus productos el tipo mínimo del impuesto especial. Al menos en algunos casos, la demostración de tal hipótesis contrafáctica podría requerir cálculos econométricos complejos y otro tipo de pruebas. Por otro lado, es bastante claro que un criterio especificado en un texto legal no puede ignorarse tan fácilmente, por muy difícil que resulte su aplicación.

48. Se ha demostrado que, en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión, puede asignarse gratuitamente el 100 % de los derechos de emisión de conformidad con la Directiva 2003/87 a las empresas de elevado consumo energético pertenecientes a un sector en riesgo de fuga de carbono. Todo ello apunta a que en tales casos no se cumple el criterio de que pueden alcanzarse objetivos medioambientales o una mayor mejora de la eficiencia energética que sean equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios. En cualquier caso, al aplicar automáticamente la exención del impuesto indirecto sobre los productos del carbono y los productos del gas utilizados para calefacción a las empresas de elevado consumo energético, la Ley polaca de Impuestos Especiales no tiene en cuenta en absoluto este criterio.

49. Sin embargo, la Comisión no ha formulado esta alegación en el caso que nos ocupa. En efecto, lo que la Comisión alega es que la expresión «régimen de permisos negociables» debe interpretarse en el sentido de que excluye el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión a efectos del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96. Teme que, en caso de que se permita a los Estados miembros eximir a las empresas de elevado consumo energético de los tipos mínimos del impuesto especial por su mera participación en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión, la Directiva 2003/87 ya no pueda alcanzar su objetivo de fomentar reducciones de las emisiones de gases de efecto invernadero.

50. Así pues, la Comisión ha sostenido que debe entenderse que el término «régimen de permisos negociables» hace referencia a un régimen que las empresas en cuestión suscriben voluntariamente y no a un régimen obligatorio como el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión. Por otro lado, sostiene que solo un régimen que tiene como resultado la consecución de objetivos medioambientales o de mejora de la eficiencia energética que vayan

<sup>27</sup> El subrayado es mío. El artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96 prescribe que un régimen de permisos negociables *deberá tener como resultado* la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que sean *equivalentes, en términos generales*, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios. La expresión «deberá tener como resultado» comporta una clara obligación. El concepto de «equivalentes, en términos generales» no parece ser de uso muy común en los actos legislativos de la Unión, por más que se dan algunos casos. Sin embargo, no ha sido analizado en detalle por el Tribunal de Justicia. En su sentencia de 16 de enero de 2014, Comisión/España (C-67/12, EU:C:2014:5), apartado 72, el Tribunal de Justicia abordó el artículo 8, letra b), de la Directiva 2002/91 que establece que «el efecto global de esta solución [...] deberá ser aproximadamente equivalente al que se derive de lo dispuesto en la letra a)». El Tribunal de Justicia se mostró crítico con la transposición, entre otras cosas, porque no consideró que fuese «aproximadamente equivalente» imponer una obligación a las empresas mantenedoras en lugar de a los técnicos independientes. Esto indica, como mínimo, que el Tribunal de Justicia está dispuesto a considerar en detalle tal criterio.

más allá de los obtenidos mediante instrumentos obligatorios de la Unión puede acogerse a las exenciones previstas en el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 sin hacer referencia al hecho de que en modo alguno podrían alcanzarse tales resultados si una empresa de elevado consumo energético obtiene gratuitamente el 100 % de sus derechos de emisión. Por ambiguo que resulte el artículo 17 de la Directiva 2003/96 en muchos aspectos, la redacción actual de dicha disposición no respalda en absoluto una alegación según la cual los regímenes de permisos negociables deben tener como resultado la consecución de objetivos medioambientales o de mejora de la eficiencia energética de mayor alcance que los obtenidos en virtud de regímenes obligatorios de la Unión.

51. La Comisión alega que las declaraciones destinadas al acta de la reunión del Consejo en la que se adoptó la Directiva 2003/96 abogan a favor de la coexistencia de una imposición con arreglo a la Directiva 2003/96 y en virtud del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión. Sin embargo, este argumento no resulta convincente. Tal acta no constituye un acto legislativo y no puede modificar una descripción que, por lo demás, es clara en un instrumento legislativo de la Unión, a saber, los «regímenes de permisos negociables [...] siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética». Tampoco está totalmente claro que el significado de las declaraciones de dichas actas sea el que les atribuye la Comisión.

52. Además, si bien es cierto que el funcionamiento de la Directiva 2003/87 parte de la premisa de que el precio de los derechos de emisión actúa como incentivo para usar preferentemente tecnologías que emitan menos gases de efecto invernadero, la citada Directiva, a diferencia de la Directiva 2003/96, ha sido objeto de modificaciones considerables a lo largo de los años. Ejemplo de ello es que las normas relativas a la fuga de carbono (que abordan un riesgo que es mayor en las industrias de elevado consumo energético) no fueron introducidas en la Directiva 2003/87 hasta la promulgación de la Directiva 2009/29/CE.<sup>28</sup>

53. Asimismo, procede recordar que el artículo 17 de la Directiva 2003/96 se refiere únicamente a las reducciones impositivas por el consumo de productos energéticos utilizados para calefacción, para motores fijos, respecto de plantas y maquinaria utilizadas en construcción, ingeniería civil y obras públicas, con arreglo al artículo 8, apartado 2, letras b) y c), de dicha Directiva y para la electricidad. En cambio, la Directiva 2003/87 tiene por objeto evitar las emisiones de una amplia gama de actividades que dan lugar a la emisión de determinados gases de efecto invernadero. Aunque es evidente que existe un solapamiento entre el artículo 17 de la Directiva 2003/96 y la Directiva 2003/87, no creo —cosa que lamento— que el legislador de la Unión haya abordado este extremo de manera coherente. Ello también significa que es difícil limitar la aplicación de un instrumento con el fin de proteger la eficacia de otro instrumento que, a mayor abundamiento, ha evolucionado enormemente a lo largo de los años.<sup>29</sup> A esto cabría añadir que el legislador de la Unión, si acaso deseaba excluir a tal efecto la participación en un régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión, lo podría haber especificado claramente, teniendo en cuenta

<sup>28</sup> Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para perfeccionar y ampliar el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (DO 2009, L 140, p. 63).

<sup>29</sup> Tampoco existe, sin embargo, una regla según la cual deba evitarse una doble carga o incluso una doble imposición, tal como sostiene la República de Polonia. Al contrario, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la Directiva no excluye totalmente el riesgo de doble imposición. Incluso en el ámbito de la exención obligatoria conforme al artículo 14 de la Directiva 2003/96, los Estados miembros pueden, con arreglo a la segunda frase del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva, someter a gravamen los «productos energéticos y la electricidad», siempre que lo hagan por motivos de política medioambiental. Véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354), apartado 51, y de 7 de marzo de 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168), apartado 32.

además que el propio régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión fue establecido por una Directiva (la Directiva 2003/87) que fue promulgada con dos semanas de diferencia respecto de la Directiva 2003/96.

54. Por lo que respecta a la alegación de la Comisión según la cual solo los regímenes de permisos negociables voluntarios están cubiertos por el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96, cabe admitir que algunas versiones lingüísticas del artículo 17, apartado 4, de la Directiva parecen apuntar al carácter voluntario de la participación en un régimen de este tipo. En su versión en lengua inglesa, el apartado 4 establece «shall enter into the agreements, tradable permit schemes or equivalente arrangements».<sup>30</sup> Ello podría suscitar la cuestión de si solo un régimen de permisos negociables que las empresas «deberán suscribir» («shall enter into») está efectivamente comprendido en dicha disposición. De ser así, ello implica a su vez que se prevé la realización de algún tipo de «acción» (ya sea voluntaria o no).

55. Tal como señaló el Tribunal de Justicia en su sentencia *ExxonMobil Production Deutschland*,<sup>31</sup> en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/87, que define su ámbito de aplicación, esta se aplica a las «emisiones» de gases de efecto invernadero —que figuran en el anexo II de la misma, entre los que está el CO<sub>2</sub>— «generadas por las actividades a que se refiere el anexo I» de dicha Directiva.<sup>32</sup> Por lo tanto, no se requiere la realización de acto alguno, ya sea voluntario o involuntario, por parte de ninguna empresa. Cuando una instalación cumple los requisitos, le es aplicable el régimen de comercio de derechos de emisión y la empresa debe entregar derechos de emisión equivalentes a las emisiones de la instalación de conformidad con el artículo 12, apartado 3, de la Directiva 2003/87.

56. Sin embargo, no todas las versiones lingüísticas respaldan la idea de que los regímenes exigen lo que cabría calificar de «acto de adhesión voluntario» a regímenes de permisos negociables.<sup>33</sup> Por otro lado, el tenor del artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96 se refiere a «acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes contemplados en la letra b) del apartado 1». La inclusión de estos términos específicos dificulta, en mi opinión, llegar a una conclusión distinta de aquella según la cual los «regímenes de permisos negociables» a que se refiere el artículo 17, apartado 1, letra b) (cuando la redacción no prevé tal elemento potencialmente voluntario),<sup>34</sup> son los mismos que los contemplados en el artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96 y, en consecuencia, ninguna de estas dos disposiciones excluye la participación en un régimen obligatorio. Son estos términos los que resultan fatales para la tesis defendida por la Comisión en el presente procedimiento.

<sup>30</sup> En lengua francesa, «acceptent les accords ou les régimes de permis négociables ou les mesures équivalentes»; en su versión en lengua española, «suscribirán los acuerdos o regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes»; en lengua neerlandesa, «gaan overeenkomsten, regelingen inzake verhandelbare vergunningen of gelijkwaardige regelingen aan», y en lengua italiana, «sottoscrivono gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti». Sin embargo, en su versión en lengua alemana, «gelten die [...] genannten Vereinbarungen, Regelungen über handelsfähige Zertifikate oder gleichwertigen Regelungen»; en portugués, «devem ser partes nos acordos, regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes», y en la versión en sueco, «genomföra de system för handel med utsläppsrätter eller likvärdiga arrangemang».

<sup>31</sup> Sentencia de 20 de junio de 2019 (C-682/17, EU:C:2019:518).

<sup>32</sup> Sentencia de 20 de junio de 2019, *ExxonMobil Production Deutschland* (C-682/17, EU:C:2019:518), apartado 47 y jurisprudencia citada.

<sup>33</sup> Véanse las versiones en lengua alemana, portuguesa y sueca en la nota 30.

<sup>34</sup> En lengua inglesa, «where tradable permit schemes or equivalent arrangements are implemented»; en francés, «des régimes de permis négociables ou des mesures équivalentes sont mises en œuvre»; en la versión en lengua española, «se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes»; en lengua portuguesa, «sejam [...] aplicados regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes»; en neerlandés, «regelingen inzake verhandelbare vergunningen of gelijkwaardige regelingen worden toegepast»; en alemán, «es werden Regelungen über handelsfähige Zertifikate oder gleichwertige Regelungen umgesetzt»; en italiano, «attuati regimi concernenti diritti commercializzabili o misure equivalenti», y en la versión en lengua sueca, «eller när system för handel med utsläppsrätter eller likvärdiga arrangemang har genomförts».

57. Es cierto que el considerando 29 de la Directiva establece que «merecen atención las empresas que celebren acuerdos para mejorar considerablemente la protección del medio ambiente y la eficiencia energética; entre ellas, las empresas de elevado consumo energético merecen un trato específico». Sin embargo, esta afirmación general de principio no puede extraerse de los términos exactos empleados por el legislador de la Unión en el artículo 17, apartado 1, letra b), y en el artículo 17, apartado 4. Si lo que el legislador de la Unión pretendía es que la participación en un régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión no fuera calificada a estos efectos de «régimen de permisos negociables», lo podría (y debería) haber indicado de forma expresa.

### **B. Motivo de recurso**

58. Como ya he expuesto anteriormente, la Comisión no ha basado su imputación en que la Ley polaca de Impuestos Especiales concede una exención del nivel mínimo de imposición sobre el consumo de carbón y de gas para calefacción por parte de las empresas de elevado consumo energético y en que ello se hizo sin tener en cuenta la cuestión de si, al participar en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión, los objetivos medioambientales o la mejora de la eficiencia energética alcanzados sean tales que resulten, en términos generales, equivalentes a los que se habrían obtenido si se hubieran aplicado los tipos mínimos comunitarios. Más bien ha limitado su argumentación a una sola alegación, a saber, que el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión no es per se un «régimen de permisos negociables» a efectos del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96, puesto que sostiene que solo puede considerarse como tal a estos efectos aquel régimen de permisos negociables al que se adhiere voluntariamente una empresa y que conduce a alcanzar objetivos de protección medioambiental o de mejora de la eficiencia energética distintos de los contemplados en el marco del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión.

59. La Comisión tampoco ha sostenido que la aplicación de la propia Directiva 2003/87 podría no conducir a la consecución de objetivos medioambientales o la mejora de la eficiencia energética en un caso concreto, puesto que la aplicación de las normas de dicha Directiva, como la de asignar gratuitamente el 100 % de los derechos de emisión a las instalaciones expuestas al riesgo de fuga de carbono, significa que las empresas no encontrarán incentivo alguno en reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero.

60. En cualquier caso, por todas las razones que acabo de indicar, no creo que la tesis particular de la Comisión relativa al significado que debe darse a la expresión «régimen de permisos negociables» pueda ser acogida habida cuenta del propio tenor literal del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96.

61. Como resulta claramente del artículo 120, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia y de la jurisprudencia al respecto, la demanda debe contener la cuestión objeto del litigio y la exposición sumaria de los motivos invocados y esta indicación debe ser suficientemente clara y precisa para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al Tribunal de Justicia ejercer su control.

62. De ello se desprende que los elementos esenciales de hecho y de Derecho en los que se basa un recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto del escrito de interposición del recurso<sup>35</sup> y que las pretensiones de este deben ser formuladas de manera inequívoca para que el Tribunal de Justicia no resuelva ultra petita o bien omita pronunciarse

<sup>35</sup> Y, de hecho, deben serlo ya cuando la Comisión emite su dictamen motivado.

sobre una imputación.<sup>36</sup> En el presente asunto, en la medida en que la Comisión fundamentó su recurso en una sola alegación de infracción, a saber, que los «regímenes de permisos negociables» a efectos del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 solo se refieren a regímenes de suscripción voluntaria que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o de ahorro energético de mayor alcance que los alcanzados en el marco de regímenes obligatorios de la Unión, debe examinarse únicamente dicho motivo de recurso. No incumbe al Tribunal de Justicia pronunciarse más allá de las imputaciones indicadas en las pretensiones del recurso de la Comisión en virtud del artículo 258 TFUE.<sup>37</sup>

63. Dado que las alegaciones de la Comisión no permiten concluir que la República de Polonia no ha cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17 de la Directiva 2003/96, estoy obligado a concluir que la Comisión no ha probado la existencia de la infracción alegada.

## VII. Costas

64. El artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia establece que la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado la República de Polonia la condena en costas de la Comisión y haber visto esta última desestimadas sus pretensiones, procede condenarla a cargar con sus propias costas y con las de la República de Polonia.

## VIII. Conclusión

65. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que:

En primer lugar, desestime el recurso.

En segundo lugar, condene en costas a la Comisión.

<sup>36</sup> Sentencia de 28 de octubre de 2010, Comisión/Malta (C-508/08, EU:C:2010:643), apartado 16.

<sup>37</sup> Véanse, a estos efectos, las sentencias de 15 de junio de 2006, Comisión/Francia (C-255/04, EU:C:2006:401), apartado 24; de 11 de enero de 2007, Comisión/Grecia (C-251/04, EU:C:2007:5), apartado 27, y de 28 de octubre de 2010, Comisión/Malta (C-508/08, EU:C:2010:643), apartado 16.