



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

GERARD HOGAN

presentate il 30 settembre 2021¹

Causa C-139/20

**Commissione europea
contro**

Repubblica di Polonia

«Inadempimento di uno Stato – Articolo 258 TFUE – Direttiva 2003/96/CE – Quadro per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Articolo 17 – Prodotti energetici utilizzati da imprese a forte consumo di energia che rientrano nel sistema di scambio di quote di emissione dell'Unione europea – Esenzione dall'accisa»

I. Introduzione

1. L'urgente necessità di intervenire sui cambiamenti climatici, unita al desiderio di ridurre le emissioni di gas a effetto serra, promuovendo al tempo stesso l'efficienza energetica, sono alcune delle considerazioni che hanno spinto il legislatore dell'Unione ad intraprendere una serie di iniziative in materia ambientale. Sebbene la direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003² indichi come suo obiettivo principale il buon funzionamento del mercato interno, garantendo che grazie alla medesima direttiva siano evitati gli effetti potenzialmente distorsivi della concorrenza tra gli Stati membri in materia di imposte sull'energia³, essa rientra anche tra le suddette misure. Se è vero che la direttiva in oggetto prevede talune esenzioni fiscali per imprese a forte consumo di energia qualora gli Stati membri decidano di avvalersi di tale facoltà, essa impone, tuttavia, anche l'attuazione di specifiche misure volte a conseguire obiettivi di protezione ambientale o a migliorare l'efficienza energetica⁴.

2. Nel presente procedimento per inadempimento avviato ai sensi dell'articolo 258 TFUE la censura avanzata dalla Commissione verte, in sostanza, sul fatto che la Repubblica di Polonia, nella sua normativa nazionale, ha indiscriminatamente esentato le imprese dall'accisa minima sul consumo di prodotti energetici per il riscaldamento, senza obbligarle a porre in essere regimi che conseguano obiettivi di protezione ambientale o di efficienza energetica diversi dalla partecipazione al sistema dello scambio di quote di emissioni dell'Unione europea, contrariamente a quanto prescritto dall'articolo 17, paragrafo 1, lettera b) e dall'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96. La Repubblica di Polonia replica a tale riguardo dichiarando

¹ Lingua originale: l'inglese.

² Direttiva che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU 2003, L 283, pag. 51).

³ V., tra l'altro, considerando 2, 3 e 4, della direttiva 2003/96.

⁴ V. altresì, per gli obiettivi di protezione ambientale in generale, in particolare, considerando 6, 7, 11 e 12. V. altresì sentenza del 7 marzo 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, punto 34).

che ciò è consentito dall'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), 2 e 4, della medesima direttiva e che, essendo la partecipazione al sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione un prerequisito del diritto nazionale pertinente non vi è di conseguenza alcuna violazione del diritto dell'Unione da parte sua.

3. La causa verte quindi sull'interpretazione di tali disposizioni dell'articolo 17 della direttiva 2003/96, la cui qualità redazionale, mi duole dirlo, lascia molto a desiderare. Come si vedrà, tuttavia, la fattispecie verte anche sulla questione se la Commissione abbia accertato una violazione delle disposizioni di cui trattasi per i motivi da essa invocati. Prima di prendere in considerazione tali argomenti, però, è anzitutto necessario indicare le disposizioni giuridiche pertinenti.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

Direttiva 2003/96

4. La direttiva 2003/96 introduce livelli minimi di tassazione che gli Stati membri devono applicare ai prodotti energetici e all'elettricità come definiti all'articolo 2 della direttiva 2003/96, ivi compresi i prodotti del carbone e del gas, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della stessa direttiva.

5. I considerando 28 e 29 della direttiva 2003/96 così recitano:

«(28) Talune esenzioni o riduzioni nel livello di tassazione possono rivelarsi necessarie, in particolare laddove non esista un'avanzata armonizzazione a livello comunitario, vi siano rischi di perdita di competitività internazionale o per considerazioni di carattere sociale o ambientale.

(29) Le imprese che concludono accordi volti a migliorare significativamente la protezione ambientale e l'efficienza energetica meritano un'attenzione particolare; fra di esse meritano un trattamento specifico quelle ad alta intensità energetica».

6. L'articolo 4 della direttiva 2003/96 è così formulato:

«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'IVA), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo».

7. L'articolo 17 della direttiva 2003/96 è una delle disposizioni concernenti gli sgravi fiscali che possono essere riconosciuti. Esso riguarda riduzioni ed esenzioni fiscali in relazione al consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento e altri due casi non pertinenti ai fini della presente causa. Esso è formulato come 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.

Per “valore produttivo” si intende la cifra d'affari, compresi i sussidi direttamente legati al prezzo del prodotto, maggiorata o diminuita delle variazioni degli stock di prodotti finiti, dei lavori in corso e dei beni e dei servizi acquistati a fini di rivendita, meno gli acquisti di beni e servizi fatti a fini di rivendita.

Per “valore aggiunto” si intende il totale della cifra d'affari soggetto a IVA, comprese le esportazioni, diminuito del totale degli acquisti soggetti a IVA, comprese le importazioni.

Agli Stati membri, che attualmente applicano sistemi nazionali di imposizione dell'energia in cui le imprese a forte consumo di energia sono definite secondo criteri diversi dal costo dell'energia rapportato al valore produttivo e dalla tassa nazionale sull'energia pagabile rapportata al valore aggiunto, è concesso un periodo transitorio fino al 1° gennaio 2007 al massimo per conformarsi alla definizione di cui alla lettera a), primo comma;

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.

3. Nonostante l'articolo 4, paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione fino al 50% dei livelli minimi previsti dalla presente direttiva ai prodotti energetici e all'elettricità definiti all'articolo 2, se utilizzati dalle imprese di cui all'articolo 11 che non sono imprese a forte consumo di energia ai sensi del paragrafo 1.

4. Le imprese che beneficiano delle possibilità di cui ai paragrafi 2 e 3 sottoscrivono gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti di cui al paragrafo 1, lettera

b). Gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti devono portare al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica in misura globalmente equivalente al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità».

B. Diritto polacco

8. L'articolo 31a, paragrafo 1, punto 8, dell'Ustawa o podatku akcyzowym del 6 dicembre 2008⁵ (legge polacca sulle accise) così dispone:

«1. Le operazioni imponibili soggette ad accisa sono esenti dalla stessa se si riferiscono a prodotti del carbone utilizzati per il riscaldamento:

(...)

8) da parte di un'impresa a forte consumo di energia che utilizzi prodotti del carbone in cui è stato realizzato un sistema volto a conseguire obiettivi di protezione ambientale o a migliorare l'efficienza energetica⁶».

9. L'articolo 31b, paragrafo 1, punto 5, della legge polacca sulle accise così recita:

«Le operazioni imponibili soggette ad accisa sono esenti dalla stessa se si riferiscono a prodotti del gas utilizzati per il riscaldamento:

(...)

5) da parte di un'impresa a forte consumo di energia che utilizzi prodotti del gas in cui è stato realizzato un sistema volto a conseguire obiettivi di protezione ambientale o migliorare l'efficienza energetica⁷».

10. L'articolo 31c della legge polacca sulle accise contiene la seguente definizione:

«I seguenti sono considerati regimi finalizzati a conseguire obiettivi di protezione ambientale o un miglioramento dell'efficienza energetica ai sensi degli articoli 31a, paragrafo 1, punto 8 e 31b, paragrafo 1, punto 5:

1) il sistema europeo di scambio di quote di emissioni in conformità alla legge del 12 giugno 2015 relativa al sistema per lo scambio delle quote di emissioni di gas a effetto serra (Dz. U., posizione 1223, e del 2016, posizioni 266, 542, 1579 e 1948) e le disposizioni adottate sulla base degli articoli 25, paragrafo 4, e 29, paragrafo 1, della medesima legge⁸;

(...)».

⁵ Dz. Ustaw RP (*Gazzetta ufficiale della Repubblica di Polonia*) 2014, posizione 752, nella sua versione modificata.

⁶ Nella versione modificata dalla legge del 21 ottobre 2016 che modifica la legge polacca sulle accise, entrata in vigore il 1° luglio 2017.

⁷ La succitata disposizione è stata aggiunta dalla legge del 27 settembre 2013 che modifica la legge polacca sulle accise, entrata in vigore il 1° novembre 2013.

⁸ Nella sua versione della legge del 21 ottobre 2016 che modifica la legge polacca sulle accise, entrata in vigore il 1° luglio 2017.

III. Fatti all'origine della controversia e procedimento precontenzioso

11. Il 3 febbraio 2016, nell'ambito del sistema «EU Pilot», la Commissione ha informato le autorità polacche delle proprie preoccupazioni circa il mancato rispetto dei requisiti di cui all'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96 da parte di tale Stato membro. Il motivo era che la legge polacca sulle accise concede un'esenzione automatica dall'accisa sui prodotti energetici (prodotti del carbone e del gas) utilizzati da imprese a forte consumo di energia rientranti nel sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea, previsto dalla direttiva 2003/87/CE⁹. La Commissione ritiene che, per beneficiare di un'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, l'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva stabilisce che le imprese debbano anzitutto realizzare sistemi come quelli descritti al paragrafo 1, lettera b), della medesima disposizione, che portino al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica al di là di quelli raggiunti con la semplice partecipazione al sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea.

12. Nella sua risposta del 31 marzo 2016, il governo polacco ha affermato che il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea era considerato un regime concernente diritti commercializzabili, come descritto all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2003/96, che porta al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica nella misura in cui gli obiettivi della direttiva in oggetto comprendano il conseguimento della protezione ambientale mediante il ricorso a misure fiscali. Il medesimo ha altresì ritenuto che un'impresa commerciale che debba sostenere costi aggiuntivi (che non siano di natura puramente fiscale) per perseguire i suoi obiettivi, non dovrebbe essere gravata dell'accisa una seconda volta.

13. L'8 marzo 2018 la Commissione ha inviato alla Repubblica di Polonia una lettera di diffida. Secondo la Commissione, esentando le imprese a forte consumo di energia che rientrano nel sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea dall'accisa sui prodotti del carbone e del gas, la Repubblica di Polonia è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2003/96. La Commissione ha ribadito la propria posizione, secondo cui, per poter beneficiare delle riduzioni o delle esenzioni di cui all'articolo 17 della direttiva, le imprese devono realizzare sistemi che conseguano obiettivi di protezione ambientale o una maggiore efficienza energetica diversi da quelli del sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea.

14. Con una lettera dell'8 maggio 2018, le autorità polacche hanno risposto a detta lettera di diffida. Esse hanno respinto in toto la posizione della Commissione, affermando che il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea costituiva un «regime concernente diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b) e 4, della direttiva 2003/96.

15. Il 26 luglio 2019, la Commissione ha inviato alla Repubblica di Polonia un parere motivato in relazione al suo asserito inadempimento degli obblighi di cui all'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96.

16. Non soddisfatta della risposta del 19 settembre 2019 in cui le autorità polacche ribadivano la loro posizione, il 27 ottobre 2019 la Commissione ha deciso di proporre il presente ricorso dinanzi alla Corte.

⁹ Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 13 ottobre 2003 che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE (GU 2003, L 275, pag. 32).

IV. Conclusioni delle parti e procedimento dinanzi alla Corte

17. Con il ricorso per inadempimento di cui trattasi, pervenuto alla Corte il 16 marzo 2020, la Commissione chiede che la Corte voglia:

- dichiarare che, avendo attuato una normativa che prevede l'esenzione dall'accisa dei prodotti energetici utilizzati da imprese ad alto consumo di energia rientranti nel sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea, la Repubblica di Polonia è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96;
- condannare la Repubblica di Polonia alle spese.

18. La Repubblica di Polonia chiede che la Corte voglia:

- respingere integralmente il ricorso in quanto infondato, e
- condannare la Commissione alle spese.

19. Le parti hanno presentato osservazioni scritte. A norma dell'articolo 76, paragrafo 2, del suo regolamento di procedura, la Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione.

V. Argomenti delle parti

A. Argomenti della Commissione

20. Per beneficiare dell'esenzione da un livello minimo di tassazione sul combustibile per riscaldamento ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 2003/96, le imprese a forte consumo di energia devono accettare accordi, regimi concernenti diritti commercializzabili o misure equivalenti, come previsto all'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96. Ad avviso della Commissione, la partecipazione al sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea che risulta dall'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2003/87, non può essere considerata un «regime concernente diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96.

21. La Commissione giunge a tale conclusione pur riconoscendo che il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea costituisce in effetti un regime concernente diritti commercializzabili nel senso generale del termine e che ciò porta al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale, vale a dire la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra. A suo avviso, l'espressione «regime concernente diritti commercializzabili», che non è definita nella direttiva 2003/96, dev'essere interpretata alla luce degli obiettivi perseguiti dal legislatore dell'Unione e in modo da garantire la coerenza della sua normativa. La Commissione sostiene che, se si considerasse il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea come un «regime concernente diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17 della direttiva 2003/96 e pertanto si esonerassero le imprese ad alto consumo di energia dall'accisa sui combustibili per riscaldamento, la direttiva 2003/87 non potrebbe più conseguire il suo obiettivo, ossia «promuovere la riduzione di dette emissioni secondo criteri di validità in termini di costi e di

efficienza economica»¹⁰.

22. Per sostenere la sua posizione, la Commissione si basa su dichiarazioni da inserire in un allegato al verbale della riunione del Consiglio durante la quale è stata adottata la direttiva 2003/96. Detto verbale così dispone, al punto 2: «Sulla base di una proposta della Commissione, il Consiglio si impegna a esaminare positivamente le misure fiscali che accompagneranno la futura attuazione di un sistema comunitario di scambio di quote di emissioni, in particolare per evitare casi di doppia imposizione»¹¹. Da tale affermazione la Commissione deduce che la tassazione di cui alla direttiva 2003/96 e l'applicazione del sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea sono destinati a coesistere in linea di principio.

23. Inoltre, la Commissione si fonda sui considerando 28 e 29 della direttiva 2003/96 per suffragare l'argomento secondo cui le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 17 della medesima sono state introdotte dal legislatore per migliorare la protezione ambientale o l'efficienza energetica. Gli obiettivi in oggetto non verrebbero conseguiti se l'esenzione fiscale fosse riconosciuta semplicemente perché un determinato operatore è coperto da un altro strumento obbligatorio del diritto dell'Unione, come il sistema di scambio di quote di emissioni. Pertanto, secondo la Commissione, nell'ambito della nozione di «regimi concernenti diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96 rientrano solo regimi che consentono il conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o una maggiore efficienza energetica che superino i risultati dell'attuazione di altri regimi obbligatori istituiti con atti dell'Unione. Le disposizioni della legge polacca sulle accise potrebbero di fatto compensare completamente il costo di certificati relativi alle emissioni, il che priverebbe del suo scopo il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea in quanto evitare detti costi rappresenta il fattore trainante fondamentale di tale sistema.

24. L'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96 deve quindi essere interpretato nel senso che esso si riferisce al miglioramento della protezione ambientale o dell'efficienza energetica al di là di quanto previsto da strumenti vincolanti del diritto dell'Unione, come il sistema di scambio di quote di emissioni.

25. La Commissione osserva inoltre che la direttiva 2003/87 contiene propri strumenti specifici volti a preservare l'integrità del mercato interno ed evitare distorsioni della concorrenza nell'ambito di applicazione del sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea¹². Si tratta dell'assegnazione gratuita di quote di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater della direttiva 2003/87 (per quanto riguarda gli impianti fissi) o del diritto degli Stati membri di adottare misure finanziarie a favore dei settori o dei sottosettori esposti a un rischio elevato di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio in relazione a costi indiretti delle emissioni che sono stati trasferiti sul prezzo dell'energia elettrica e che determinano un aumento dello stesso. Dette misure sono, tuttavia, soggette alle norme sugli aiuti di Stato. Secondo la Commissione, le sopra descritte disposizioni della legge polacca sulle accise che esulano dalle misure previste da tale direttiva e che si aggiungono ad esse comportano un rischio di distorsione della concorrenza.

¹⁰ V. articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2003/87.

¹¹ Direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, orientamenti comuni, documento 13253/03 ADD1 del Consiglio.

¹² V. considerando 7 della direttiva 2003/87.

26. Come confermato dalla Repubblica di Polonia nella sua risposta scritta ai quesiti posti dalla Corte, le esenzioni dall'accisa previste dall'articolo 31a, paragrafo 1, punto 8 e dall'articolo 31b, paragrafo 1, punto 5, della legge polacca sulle accise si applicano indipendentemente dal fatto che le imprese a forte consumo di energia che ne beneficiano abbiano già ricevuto o ricevano anche assegnazioni gratuite di emissioni ai sensi della direttiva 2003/87.

27. La Commissione spiega altresì che la Polonia ha notificato un regime di aiuti di Stato per gli anni 2019 e 2020 in base a cui talune società possono chiedere la compensazione di una parte dei loro «costi indiretti delle emissioni». Come previsto dagli orientamenti applicabili¹³, l'aiuto aveva un'intensità massima del 75% ed era applicabile soltanto a un consumo di energia elettrica superiore a 1 GWh all'anno. La Commissione ha ritenuto detto aiuto compatibile con il mercato interno¹⁴. Tuttavia, una considerazione importante era che l'aiuto non poteva essere cumulato con abbattimenti/esenzioni fiscali in base a quanto disposto dalla legge polacca sulle accise di cui sopra¹⁵. La Commissione precisa inoltre che solo un numero assai esiguo di imprese ha beneficiato di tale regime di aiuti di Stato. Essa deduce che le agevolazioni fiscali riconosciute in forza della legge polacca sulle accise, che non si limitano a «costi connessi alle emissioni di gas a effetto serra trasferiti sui prezzi dell'energia elettrica» ma sono concesse automaticamente per carbone e gas utilizzati dalle imprese per il riscaldamento, qualora un'impresa a forte consumo di energia rientri nell'ambito di applicazione del sistema di scambio di quote di emissioni, sono per le imprese più allettanti del sistema di compensazione dei costi indiretti delle emissioni.

28. La Commissione sostiene inoltre che, contrariamente a quanto affermato dal governo polacco, la sua posizione secondo cui l'articolo 17, paragrafo 1, lettera b) non comprende il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea non è in contrasto con la sua proposta di direttiva del Consiglio, del 13 aprile 2011, recante modifica della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità¹⁶. Essa aveva proposto di modificare l'articolo 14 della direttiva 2003/96 aggiungendo una lettera d). Tale punto conteneva un'esenzione (obbligatoria) dalla tassazione di «prodotti energetici utilizzati per attività soggette al sistema dell'Unione, e non escluse da esso, ai sensi della direttiva 2003/87/CE»¹⁷. La Commissione sottolinea, tuttavia, che ciò riguardava solo la «tassazione legata al CO₂». La modifica proposta doveva introdurre all'interno della direttiva 2003/96 una precisa distinzione tra la tassazione dell'energia specificamente collegata alle emissioni di CO₂ imputabili al consumo dei prodotti interessati, da un lato, e la tassazione dell'energia basata sul contenuto energetico dei prodotti (tassazione generale del consumo di energia), dall'altro. La tassazione dei combustibili da riscaldamento utilizzati per usi commerciali disciplinata dall'articolo 17 della direttiva 2003/96 (anche secondo la proposta di modifica dello stesso) concerneva il secondo caso. Pertanto, a titolo di chiarimento, la Commissione ha inoltre

¹³ Orientamenti relativi a determinati aiuti di Stato nell'ambito del sistema per lo scambio di quote di emissione dei gas a effetto serra dopo il 2012 (GU 2012, C 158, pag. 4).

¹⁴ Decisione C(2019) 6371 final della Commissione relativa alla compensazione dei costi indiretti delle emissioni in Polonia. Decisione di non sollevare obiezioni pubblicata in GU 2019, C 354, pag. 1.

¹⁵ La Polonia aveva introdotto un meccanismo in base a cui un'impresa, quando chiedeva la compensazione nell'ambito del regime, doveva dichiarare di rinunciare al sostegno previsto dalla legge polacca sulle accise, lo comunicava all'ente interessato (un fornitore di energia elettrica o l'organo di regolamento) e rimborsava eventuali sostegni precedentemente conseguiti in base a detta legge (e di fatto in base a qualsiasi altro atto), v. *ibidem*, in particolare paragrafo 27.

¹⁶ COM(2011) 169 final. Ritiro della proposta della Commissione, GU 2015, C 80, pag. 17.

¹⁷ Un siffatto chiarimento è altresì contenuto all'articolo 18, lettera b), paragrafo 2, dell'ultima proposta della Commissione di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro dell'Unione per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, del 14 luglio 2021 [COM(2021) 563 final].

proposto di modificare l'articolo 17, inserendo un paragrafo 3 che avrebbe dovuto prevedere che, ai fini di detta disposizione, «per “regimi concernenti diritti commercializzabili” si intendono regimi diversi dal sistema dell'Unione di cui alla direttiva 2003/87/CE»¹⁸.

B. Argomenti della Repubblica di Polonia

29. Come ho già indicato, la Repubblica di Polonia, d'altra parte, afferma che il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea costituisce in effetti un «regime concernente diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96.

30. Essa sostiene che, sulla base del modo in cui è concepito e dei principi che ne regolano il funzionamento, il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea soddisfa tutti i criteri di un «regime concernente diritti commercializzabili». Tale regime porta inoltre al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale. A tale riguardo, la Repubblica di Polonia invoca la sentenza della Corte del 29 marzo 2012, Commissione/Polonia, in cui la Corte ha dichiarato che è «l'obiettivo principale (...) della direttiva 2003/87 (...) ridurre sostanzialmente le emissioni dei gas a effetto serra per poter rispettare gli impegni dell'Unione e degli Stati membri alla luce del protocollo di Kyoto»¹⁹. La Repubblica di Polonia sostiene, in particolare, che la formulazione dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96 non fornisce alcuna indicazione secondo cui gli obiettivi di protezione ambientale o il miglioramento dell'efficienza energetica debbano essere ulteriori rispetto a quelli che possono essere conseguiti con un sistema obbligatorio previsto dal diritto dell'Unione. Neppure i considerando 28 e 29 della direttiva 2003/96 suffragano una tesi del genere.

31. Dal momento che le direttive 2003/96 e 2003/87 sono state elaborate quasi contemporaneamente, secondo la Repubblica di Polonia se il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea non fosse da ritenere un «regime concernente diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96, ciò sarebbe stato dichiarato espressamente dal legislatore dell'Unione. A suo avviso, le disposizioni di cui trattasi erano volte a evitare una «doppia imposizione» nei confronti delle imprese a forte consumo di energia che rientravano anche nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea.

32. Secondo la Repubblica di Polonia, la proposta di direttiva del Consiglio, del 13 aprile 2011, recante modifica della direttiva 2003/96/CE, avanzata dalla Commissione, prospettava modifiche all'articolo 17, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2003/96 per escludere il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea dall'ambito di «regimi concernenti diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17 della direttiva 2003/96. Tale modifica era necessaria solo perché, in base alle norme ancora in vigore, il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea rientrava nel campo di applicazione delle disposizioni in oggetto. In ogni caso, la proposta non è stata adottata dal Consiglio.

¹⁸ Ibidem. V., altresì, considerando 22 della proposta, la cui ultima frase così dispone: «Occorre inoltre chiarire che i riferimenti ai regimi concernenti diritti commercializzabili di cui all'articolo 17 della direttiva 2003/96/CE non comprendono il sistema di scambio di quote di cui alla direttiva 2003/87/CE».

¹⁹ C-504/09 P, EU:C:2012:178, punto 77.

33. Quanto alle dichiarazioni da inserire in un allegato al «verbale della riunione del Consiglio durante la quale (...) è stata adottata la direttiva [2003/96]» – dichiarazioni su cui si basa la Commissione –, la Repubblica di Polonia ritiene che esse non riguardassero l'applicazione dell'articolo 17 della direttiva 2003/96, ma piuttosto contenessero unicamente dichiarazioni generali, ad esempio sul fatto che, sulla base di una proposta della Commissione, il Consiglio si era impegnato ad analizzare in maniera costruttiva le misure fiscali che dovevano accompagnare la futura attuazione del sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea al fine di evitare una doppia imposizione.

VI. Valutazione

34. Conformemente a una costante giurisprudenza, nell'ambito di un procedimento ai sensi dell'articolo 258 TFUE, spetta alla Commissione provare la sussistenza dell'asserito inadempimento e fornire alla Corte gli elementi necessari a tal fine²⁰. Sempre secondo una giurisprudenza consolidata, la Corte può solo esaminare censure che siano state sollevate dalla Commissione già nella fase del parere motivato²¹.

35. Ne consegue che, in un caso del genere, in cui l'asserito inadempimento si basa sull'affermazione che il diritto nazionale non è conforme ai termini di una direttiva, l'accoglimento della tesi della Commissione deve dipendere a sua volta dalla questione se essa abbia interpretato correttamente i termini della direttiva e dagli argomenti da questa effettivamente sollevati sia nel procedimento precontenzioso sia nel presente procedimento.

36. Sussistendo un accordo generale tra le parti sui fatti sottostanti, si vedrà che la presente causa verte interamente su una questione di interpretazione dell'articolo 17 della direttiva 2003/96. Le parti sono d'accordo sul fatto che la Repubblica di Polonia ha approvato una legge che riconosce un'esenzione dall'accisa sui prodotti energetici (prodotti del carbone e del gas) utilizzati da imprese a forte consumo di energia interessate dal sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea di cui alla direttiva 2003/87. Esse concordano altresì (il che è pertinente rispetto agli argomenti della Commissione) sul fatto che l'effetto di tale legge nazionale consiste nel riconoscimento automatico di detta esenzione, indipendentemente dalla circostanza che le imprese possano aver già beneficiato di eventuali misure di sostegno in forza della direttiva 2003/87, come, ad esempio, l'assegnazione gratuita di quote di emissioni. La questione è pertanto se un siffatto metodo di attuazione rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96.

37. L'articolo 4 della direttiva 2003/96 obbliga gli Stati membri a imporre livelli minimi di tassazione sui prodotti energetici e sull'elettricità, come definiti all'articolo 2 della medesima. Tale obbligo è soggetto a una serie di esenzioni dall'aliquota minima, che, nel caso dell'articolo 14 della direttiva, sono obbligatorie. In altre ipotesi, gli Stati membri possono scegliere se applicarle. È quanto avviene nel caso dell'articolo 17 della direttiva 2003/96, la cui interpretazione è il fulcro del presente procedimento.

²⁰ Sentenze del 19 maggio 2011, Commissione/Malta (C-376/09, EU:C:2011:320, punto 32 e giurisprudenza ivi citata) e del 14 gennaio 2021, Commissione/Italia (Contributo sull'acquisto di carburante) (C-63/19, EU:C:2021:18, punto 74).

²¹ V., in tal senso, inter alia, sentenze del 24 giugno 2004, Commissione/Paesi Bassi (C-350/02, EU:C:2004:389, punto 20), del 29 aprile 2010, Commissione/Germania (C-160/08, EU:C:2010:230, punto 43), e del 4 settembre 2014, Commissione/Francia (C-237/12, EU:C:2014:2152, punto 74).

38. Uno degli obiettivi generali della direttiva 2003/96 consiste nel dissuadere gli Stati membri dal farsi concorrenza per la localizzazione industriale delle imprese offrendo loro aliquote basse d'imposta sull'uso di combustibili fossili. Ciò avviene prescrivendo livelli minimi di tassazione dell'Unione conformemente all'articolo 1 della direttiva. Lo scopo indiretto di detta misura consiste inoltre nello scoraggiare il ricorso a combustibili fossili in generale. L'articolo 17 della direttiva 2003/96, tuttavia, consente agli Stati membri di derogare ai termini di tali obblighi fiscali applicando determinate esenzioni e riduzioni in relazione all'accisa quando ricorrano le condizioni precisate nella disposizione di cui trattasi. Ciò favorisce le imprese a forte consumo di energia (sebbene non soltanto loro). La ratio, analogamente a quella delle misure finalizzate a settori a rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio ai sensi della direttiva 2003/87²², è duplice. Dette disposizioni mirano a contrastare il rischio di rilocalizzazione delle imprese a forte consumo di energia verso paesi in cui tali imposte non si applicano o si applicano in misura molto inferiore. Ciò tenderebbe a indebolire l'Unione europea in quanto regione industriale e la sua competitività²³. Inoltre, tali rilocalizzazioni potrebbero avvenire verso paesi in cui non soltanto l'energia è molto meno costosa, ma i parametri ambientali in generale sono sensibilmente inferiori a quelli europei.

A. L'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 e il significato di «regimi concernenti diritti commercializzabili» di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e all'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96

39. Come ho già osservato, la tesi della Commissione si incentra essenzialmente sull'affermazione che il riferimento a «regimi concernenti diritti commercializzabili» di cui all'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96 non si estende alla partecipazione al sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea.

40. È vero che la formulazione dell'articolo 17 della direttiva 2003/96 è poco chiara. Il paragrafo 1 dell'articolo in oggetto prevede che gli Stati membri possano applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento, 1) a favore delle imprese a forte consumo di energia e 2) 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. Tali possibilità esigono, tuttavia, che i livelli minimi di tassazione previsti nella direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa.

41. L'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 2003/96 prevede che, nonostante le disposizioni dell'articolo 4, paragrafo 1, gli Stati membri possano esentare completamente le imprese da tale tassazione sul consumo di prodotti energetici e elettricità (come definiti nell'articolo 2 della direttiva) se sono utilizzati «da un'impresa a forte consumo di energia», come definita dall'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2003/96. L'articolo 17, paragrafo 3, della direttiva stabilisce quindi una categoria a sé stante di riduzione fiscale fino al 50% se sono «utilizzati dalle imprese di cui all'articolo 11 che non sono imprese a forte consumo di energia ai sensi del paragrafo 1».

²² V. articolo 10 bis, paragrafo 6 e articolo 10 ter, della direttiva 2003/87, nella loro versione modificata dalla direttiva (UE) 2018/410 del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 marzo 2018 che modifica la direttiva 2003/87/CE per sostenere una riduzione delle emissioni più efficace sotto il profilo dei costi e promuovere investimenti a favore di basse emissioni di carbonio e la decisione (UE) 2015/1814 (GU 2018, L 76, pag. 3).

²³ V. riferimento nel considerando 28 della direttiva 2003/96.

42. L'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 prevede che le imprese che beneficiano di una siffatta esenzione fiscale di cui all'articolo 17, paragrafo 2, o di una riduzione fiscale di cui all'articolo 17, paragrafo 3, sottoscrivano gli «accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti di cui al paragrafo 1, lettera b)». Tali accordi, regimi concernenti diritti commercializzabili o misure equivalenti devono, tuttavia portare a un'efficienza energetica o al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale «in misura globalmente equivalente al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità». Per contro, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2003/96 non menziona in alcun modo detto requisito²⁴.

43. Dal momento che la legge polacca sulle accise verte su un'esenzione completa dalla tassazione delle imprese a forte consumo di energia, è chiaro che la Polonia ha basato l'articolo 31a, paragrafo 1, punto 8 e l'articolo 31b, paragrafo 1, punto 5, della legge polacca sulle accise su quanto disposto dall'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 2003/96. Ciò significa che, nonostante la summenzionata generale mancanza di chiarezza dell'articolo 17 della direttiva, l'articolo 17, paragrafo 4, della stessa direttiva è applicabile. Secondo detta disposizione, «[l]e imprese che beneficiano (...) sottoscrivono (...) i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti di cui al paragrafo 1, lettera b)» e «[g]li accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti devono portare al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica in misura globalmente equivalente al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità».

44. Quando si esamina la questione se la Polonia abbia adempiuto i suoi obblighi, la questione cruciale è, pertanto, cosa si intende per «regime concernente diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2003/96. Un'ulteriore questione è quando si può ritenere che un siffatto regime consegua, anzitutto, «obiettivi di protezione ambientale o (...) una maggiore efficienza energetica» conformemente alla formulazione dell'articolo 17, paragrafo 4, e, in secondo luogo, se tali obiettivi siano conseguiti «in misura globalmente equivalente al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità». Come si vedrà, tuttavia, la Corte non è in grado di esaminare il secondo requisito nell'ambito di una censura. Analizzare detta questione potrebbe tuttavia contribuire all'interpretazione della disposizione nel suo complesso.

45. Le parti concordano sul fatto che il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea ha tutte le caratteristiche di un «regime concernente diritti commercializzabili». Per quanto riguarda l'ulteriore requisito previsto dall'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96, ossia il fatto che debbano essere realizzati obiettivi di protezione ambientale o una maggiore efficienza energetica, vi sono diversi approcci all'interpretazione della disposizione di cui trattasi. La questione se il regime concernente diritti commercializzabili porti al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica può essere affrontata in modi diversi. Si potrebbe sostenere che agli effetti dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96, è sufficiente che la partecipazione al regime concernente diritti

²⁴ Parte della dottrina interpreta l'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 nel senso che esso contiene condizioni dirette ad essere applicate ai paragrafi 2 e 3 della disposizione in oggetto (v. 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*, pag. 204). Altra dottrina interpreta l'articolo 17, paragrafi 2 e 3, della direttiva 2003/96 quali eccezioni al requisito per cui i livelli minimi di tassazione previsti nella direttiva devono essere rispettati in media per ciascuna impresa. Ciò, tuttavia, presuppone che le condizioni indicate al paragrafo 4 della medesima disposizione siano rispettate. Per la diversità di approccio a tale requisito da parte di diversi Stati membri, v. *ibidem*, in particolare pag. 205 e 206. Poiché nel presente procedimento non è in discussione la questione se «i livelli minimi di tassazione previsti (...) siano rispettati in media per ciascuna impresa», si può supporre che sia la Commissione sia il governo polacco seguano questa seconda interpretazione.

commercializzabili sia *di per sé* tale da conseguire obiettivi di protezione ambientale o una maggiore efficienza energetica, in quanto il regime ha tali obiettivi. Si tratta dell'argomento invocato dalla Polonia. Si potrebbe, in alternativa, affermare che la sottoscrizione del regime concernente diritti commercializzabili deve anche portare in modo dimostrabile al conseguimento degli obiettivi in oggetto. Tuttavia, se la si guarda in astratto, la partecipazione al sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea soddisfa di certo quest'ultimo requisito. In definitiva, la Corte ha già statuito che il sistema di scambio di quote di emissioni dell'Unione europea promuove obiettivi di protezione ambientale riducendo i gas a effetto serra²⁵, il che significa che per definizione esso soddisfa anche gli ulteriori requisiti enunciati all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2003/96.

46. Guardando al caso specifico, tuttavia, tale valutazione è forse meno scontata. Mentre, ai sensi dell'articolo 31c della legge polacca sulle accise, le imprese a forte consumo di energia hanno *automaticamente* diritto all'esenzione dalle accise sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento, le stesse imprese, per i loro impianti considerati a rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio²⁶, sono oggetto di assegnazioni gratuite di emissioni corrispondenti al 100% ai sensi dell'articolo 10 ter della direttiva 2003/87, nella versione attualmente in vigore. Ciò significa che esse non saranno di fatto soggette a oneri economici in base al sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea di modo che si potrebbe affermare che la partecipazione di *tali imprese* al sistema di cui trattasi non porti al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica, perché esse non hanno alcun incentivo ad agire in tal senso. Si potrebbe dunque affermare che l'esenzione dall'accisa sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento non è quindi giustificata. Ciò diventa ancora più ovvio se si guarda alla seconda condizione dell'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96, che esige il conseguimento di «obiettivi di protezione ambientale o (...) una maggiore efficienza energetica *in misura globalmente equivalente al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità*»²⁷.

47. Il riferimento alle «normali aliquote minime della Comunità» sembra essere un riferimento alla tassazione minima prevista dalla direttiva 2003/96, benché, se questa era l'intenzione, sarebbe stato utile che l'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva lo avesse effettivamente dichiarato in modo esplicito. L'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 sembra quindi prevedere che qualsiasi impresa che goda dell'esenzione dall'accisa (o riduzione della stessa) debba dimostrare che, partecipando a un regime concernente diritti commercializzabili essa ha conseguito obiettivi di protezione ambientale o efficienze energetiche simili a quelli che sarebbero stati raggiunti se sui

²⁵ La Commissione non sostiene che la definizione, contenuta nella legge polacca sulle accise, di «impresa a forte consumo di energia» esuli dai parametri stabiliti dall'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.

²⁶ Come può dedursi dall'articolo 30 della direttiva 2003/87, come modificato dalla direttiva 2018/410 [per la determinazione dei settori ritenuti esposti al rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio prima di tale modifica, v. decisione della Commissione del 24 dicembre 2009 che determina, a norma della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, un elenco dei settori e dei sottosettori ritenuti esposti a un rischio elevato di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio (GU 2010, L 1, pag. 10)], la nozione di forte consumo di energia, come definita nell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 e quella di «a rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio» di cui all'articolo 10 ter della direttiva 2003/87 non sono identiche, benché molte imprese rientrino di fatto in entrambe.

²⁷ Il corsivo è mio. A norma dell'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96, i regimi concernenti diritti commercializzabili *devono portare* al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica, *in misura globalmente equivalente* al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità. L'espressione «devono portare» esprime chiaramente un obbligo. La nozione di «in misura globalmente equivalente» non sembra essere utilizzata molto spesso in atti normativi dell'Unione, benché ve ne siano alcuni esempi. Tuttavia, essa non è stata analizzata in modo approfondito dalla Corte. Nella sua sentenza del 16 gennaio 2014, Commissione/Spagna (C-67/12, EU:C:2014:5, punto 72), la Corte ha esaminato l'articolo 8, lettera b), della direttiva 2002/91, il quale stabilisce che «l'effetto complessivo di tale soluzione [è] approssimativamente equipollente a quello derivante dalla disposizione della lettera a) (...)». La Corte si è opposta alla trasposizione, tra l'altro, perché non riteneva «globalmente equivalente» l'imposizione di un obbligo nei confronti delle imprese di manutenzione piuttosto che nei confronti di esperti indipendenti. Ciò indica quantomeno che la Corte intende valutare tali criteri in modo dettagliato.

suoi prodotti fosse stata applicata l'aliquota minima di accisa. Almeno in alcuni casi, verificare tale ipotetico scenario controfattuale potrebbe rendere necessarie complesse prove econometriche e di altro genere. D'altra parte, è piuttosto evidente che un criterio precisato in un testo giuridico non può essere agevolmente ignorato, indipendentemente da quanto sia difficile applicarlo.

48. È già stato dimostrato che il 100% delle quote di emissioni può essere rilasciato a titolo gratuito, in base al sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea ai sensi della direttiva 2003/87, a imprese a forte consumo di energia appartenenti a un settore a rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio. Tutto ciò indica che in tali casi il criterio secondo cui obiettivi di protezione ambientale o una maggiore efficienza energetica in misura globalmente equivalente al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità non è soddisfatto. In ogni caso, applicando automaticamente l'esenzione dall'accisa sui prodotti del carbone e del gas per il riscaldamento a imprese a forte consumo di energia, la legge polacca sulle accise non prende in considerazione in alcun modo tale criterio.

49. Tuttavia, tale argomento non è stato avanzato dalla Commissione nella presente causa. Ciò che la Commissione in effetti sostiene è che l'espressione «regimi concernenti diritti commercializzabili» dovrebbe essere interpretata nel senso che essa esclude il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96. Essa teme che la direttiva 2003/87 non potrebbe più conseguire il suo obiettivo di promuovere la riduzione di emissioni di gas a effetto serra se gli Stati membri fossero autorizzati ad esentare le imprese a forte consumo di energia dai livelli minimi di accise semplicemente perché esse hanno partecipato al sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea.

50. La Commissione ha pertanto sostenuto che il riferimento a un regime concernente diritti commercializzabili deve essere a un regime che le imprese interessate sottoscrivono volontariamente, e non un regime obbligatorio come il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea. Essa sostiene inoltre che solo un regime che consegue obiettivi di protezione ambientale ed efficienza energetica ulteriori rispetto a quelli raggiunti con strumenti obbligatori dell'Unione può beneficiare delle esenzioni di cui all'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96, senza tener conto del fatto che tali obiettivi non possono essere affatto conseguiti se un'impresa a forte consumo energetico è oggetto di assegnazioni gratuite al 100%. Per quanto l'articolo 17 della direttiva 2003/96 possa essere ambiguo sotto molti aspetti, qualsiasi affermazione secondo cui i regimi concernenti diritti commercializzabili ai sensi di dette disposizioni devono conseguire obiettivi di protezione ambientale ed efficienza energetica ulteriori rispetto a quelli raggiunti conformemente a regimi obbligatori dell'Unione, non è suffragata dall'effettiva formulazione della disposizione di cui trattasi.

51. La Commissione sostiene che le affermazioni da inserire in un allegato al verbale della riunione del Consiglio durante la quale è stata adottata la direttiva 2003/96 depongono a favore della coesistenza della tassazione ai sensi della direttiva 2003/96 e del sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea. Tale argomento non è tuttavia convincente. Il verbale in oggetto non è un testo normativo e non può trasformare una descrizione altrimenti chiara in uno strumento normativo dell'Unione, vale a dire «regimi concernenti diritti commercializzabili (...), purché volti a conseguire obiettivi di protezione ambientale o a migliorare l'efficienza energetica». Il significato delle affermazioni contenute in detto verbale non è nemmeno completamente chiaro nel senso sostenuto dalla Commissione.

52. Inoltre, se è vero che il funzionamento della direttiva 2003/87 si basa sul fatto che il prezzo delle quote di emissioni funge da incentivo a passare a tecnologie che emettano quantità minori di gas a effetto serra, la direttiva 2003/87 si è evoluta negli anni in modo significativo mentre la direttiva 2003/96 non lo ha fatto. Ciò è esemplificato dal fatto che le norme relative alla rilocalizzazione delle emissioni di carbonio (riguardanti un rischio superiore nelle industrie a forte consumo di energia) sono state introdotte nella direttiva 2003/87 solo dalla direttiva 2009/29/CE²⁸.

53. Occorre altresì ricordare che l'articolo 17 della direttiva 2003/96 è solo finalizzato ad applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento, motori fissi nonché impianti e macchinari usati nell'edilizia, nelle opere di ingegneria civile e nei lavori pubblici ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c), della direttiva in oggetto e sull'elettricità. La direttiva 2003/87, d'altronde, mira ad evitare le emissioni di una vasta gamma di attività che generano determinati gas a effetto serra. Sebbene vi sia una chiara sovrapposizione tra l'articolo 17 della direttiva 2003/96 e la direttiva 2003/87, non vedo – ed è deplorabile – che ciò sia stato trattato in maniera coerente dal legislatore dell'Unione. Ciò significa anche che è difficile limitare l'applicazione di uno strumento per tutelare l'effettività di un altro che, oltretutto, è cambiato notevolmente nel corso degli anni²⁹. A ciò si potrebbe aggiungere che se il legislatore dell'Unione intendesse escludere la partecipazione a un sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea a tale scopo, ciò avrebbe potuto essere facilmente precisato, anche alla luce del fatto che lo stesso sistema di scambio di quote di emissione è stato istituito da una direttiva (direttiva 2003/87), promulgata entro due settimane dalla direttiva 2003/96.

54. Per quanto riguarda l'argomento della Commissione secondo cui solo regimi concernenti diritti volontariamente commercializzabili rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96, si può ammettere che alcune versioni linguistiche dell'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva sembrano indicare la natura volontaria di una partecipazione a un regime concernente diritti commercializzabili. Nella versione in lingua inglese, il paragrafo 4 recita «*shall enter into the agreements, tradable permit schemes or equivalent arrangements*»³⁰. Ciò potrebbe indurre a chiedersi se detta disposizione comprenda effettivamente solo un regime concernente diritti commercializzabili che le imprese «sottoscrivono». In caso affermativo, ciò comporta a sua volta che sia prevista una qualche «azione» (volontaria o meno).

55. Come ha sottolineato la Corte nella sua sentenza nella causa ExxonMobil Production Deutschland³¹, in forza dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2003/87, che ne definisce l'ambito di applicazione, quest'ultima si applica alle «emissioni» dei gas a effetto serra elencati

²⁸ Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2009, che modifica la direttiva 2003/87/CE al fine di perfezionare ed estendere il sistema comunitario per lo scambio di quote di emissione di gas a effetto serra (GU 2009, L 140, pag. 63).

²⁹ Non vi è neppure una regola, tuttavia, secondo cui si deve evitare un doppio onere o di fatto una doppia imposizione, come affermato dalla Repubblica di Polonia. Al contrario, la Corte ha già dichiarato che la direttiva 2003/96 non esclude tutti i rischi di una doppia imposizione. Anche nell'ambito dell'eccezione obbligatoria di cui all'articolo 14 della direttiva 2003/96, gli Stati membri possono, conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva stessa, tassare «i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità» se ciò avviene per motivi di politica ambientale. V., in tal senso, sentenze del 4 giugno 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punto 51) e del 7 marzo 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punto 32).

³⁰ In francese «acceptent les accords ou les régimes de permis négociables ou les mesures équivalentes», in spagnolo «suscribirán los acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes», in neerlandese «gaan overeenkomsten, regelingen inzake verhandelbare vergunningen of gelijkwaardige regelingen aan», in italiano «sottoscrivono gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti». È diverso tuttavia in tedesco «gelten die (...) genannten Vereinbarungen, Regelungen über handelsfähige Zertifikate oder gleichwertigen Regelungen», in portoghese «devem ser partes nos acordos, regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes» e in svedese «genomföra de system för handel med utsläppsätter eller likvärdiga arrangemang».

³¹ Sentenza del 20 giugno 2019 ExxonMobil Production Deutschland (C-682/17, EU:C:2019:518).

nell'allegato II della stessa direttiva, tra i quali figura il CO₂, «provenienti dalle attività indicate nell'allegato I» della suddetta direttiva³². Pertanto, non è necessario un atto volontario o involontario da parte di un'impresa. Qualora un impianto soddisfi i requisiti, il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea si applica ad esso e l'impresa deve restituire quote di emissioni pari alle emissioni dell'impianto in base all'articolo 12, paragrafo 3, della direttiva 2003/87.

56. Il concetto per cui i regimi esigono ciò che può essere denominato «un atto volontario di adesione» a regimi concernenti diritti commercializzabili non è, tuttavia, suffragato da tutte le versioni linguistiche³³. Inoltre, la formulazione dell'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 riguarda «gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti *di cui al paragrafo 1, lettera b)*». L'inserimento dei termini specifici di cui trattasi rende difficile, a mio avviso, giungere a una conclusione diversa da quella secondo cui i «regimi concernenti diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b) (qualora il tenore letterale non preveda un siffatto elemento potenzialmente volontario)³⁴ sono i medesimi di cui all'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 e che quindi *entrambe* le disposizioni non escludono la partecipazione a un regime obbligatorio. È tale formulazione a risultare decisiva per la tesi avanzata dalla Commissione nel presente procedimento.

57. È vero che il considerando 29 della direttiva prevede che «[l]e imprese che concludono accordi volti a migliorare significativamente la protezione ambientale e l'efficienza energetica meritano un'attenzione particolare; fra di esse meritano un trattamento specifico quelle ad alta intensità energetica». Tale affermazione generale di principio non può però fondarsi sulle semplici parole realmente utilizzate dal legislatore dell'Unione nell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b) e nell'articolo 17, paragrafo 4. Se vi fosse stata l'intenzione di non considerare la partecipazione a un sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea come un «regime concernente diritti commercializzabili» a tal fine, il legislatore dell'Unione avrebbe potuto (e dovuto) affermarlo in termini espliciti.

B. Motivo del ricorso

58. Come ho indicato sopra, la Commissione non ha fondato il suo ricorso sul fatto che la legge polacca sulle accise riconosce un'esenzione dal livello minimo di tassazione sul consumo di carbone e di gas per il riscaldamento da parte di imprese a forte consumo di energia sulla circostanza che ciò è avvenuto senza prendere in considerazione se, sottoscrivendo il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea, siano stati realizzati obiettivi di protezione ambientale o una maggiore efficienza energetica in misura globalmente equivalente al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità. Essa ha invece circoscritto la sua tesi a un unico argomento, ossia che il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea non era di per sé un «regime concernente diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96, in quanto essa sostiene che è ammesso a tal fine solo un regime concernente diritti

³² Sentenza del 20 giugno 2019, ExxonMobil Production Deutschland (C-682/17, EU:C:2019:518, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

³³ V. le versioni in lingua tedesca, portoghese e svedese alla nota 30.

³⁴ In inglese «where tradable permit schemes or equivalent arrangements are implemented», in francese «des régimes de permis négociables ou des mesures équivalentes sont mises en œuvre», in spagnolo «se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes», in portoghese «sejam (...) aplicados regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes», in neerlandese «regelingen inzake handelbare vergunningen of gelijkwaardige regelingen worden toegepast», in lingua tedesca «es werden Regelungen über handelsfähige Zertifikate oder gleichwertige Regelungen umgesetzt», in italiano «attuati regimi concernenti diritti commercializzabili o misure equivalenti» e in svedese «eller när system för handel med utsläppsrätter eller likvärdiga arrangemang har genomförts».

commercializzabili che un'impresa sottoscrive volontariamente e che consegue obiettivi di protezione ambientale o di maggiore efficienza energetica diversi da quelli del sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea.

59. La Commissione non ha neppure affermato che l'applicazione della stessa direttiva 2003/87 potrebbe non portare al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale e ad una maggiore efficienza energetica in un determinato caso, in quanto l'applicazione delle norme di tale direttiva, come l'assegnazione di quote di emissioni gratuite al 100% a impianti esposti al rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio, indica che un'impresa non avrà nessun incentivo a ridurre le proprie emissioni di gas a effetto serra.

60. Per tutti i motivi che ho menzionato, tuttavia, non ritengo che la specifica affermazione della Commissione in relazione al significato da attribuire ai termini «regimi concernenti diritti commercializzabili» possa essere sostenuta alla luce dell'effettiva formulazione espressa dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96.

61. Dall'articolo 120, lettera c), del regolamento di procedura della Corte di giustizia e dalla giurisprudenza relativa a tale disposizione emerge che ogni ricorso deve indicare l'oggetto della controversia nonché l'esposizione sommaria dei motivi, e tale indicazione dev'essere sufficientemente chiara e precisa per consentire alla parte convenuta di preparare la sua difesa e alla Corte di esercitare il suo controllo.

62. Ne discende che gli elementi essenziali di fatto e di diritto sui quali si fonda un ricorso devono emergere in modo coerente e comprensibile dal testo del ricorso stesso³⁵ e che le conclusioni di quest'ultimo devono essere formulate in modo inequivoco al fine di evitare che la Corte statuisca ultra petita oppure ometta di pronunciarsi su una censura³⁶. Nella specie, dal momento che la Commissione ha fondato il suo ricorso sulla sola censura relativa all'inadempimento, vale a dire sul fatto che nell'ambito dei «regimi concernenti diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 1, lettera b), e 4, della direttiva 2003/96 rientrano solo regimi volontari che conseguano obiettivi di protezione ambientale o risparmi energetici ulteriori rispetto a quelli realizzati da regimi obbligatori dell'Unione, è opportuno limitarsi ad esaminare tale censura. Infatti, non spetta alla Corte pronunciarsi al di là delle censure indicate nelle conclusioni dell'atto di ricorso della Commissione, ai sensi dell'articolo 258 TFUE³⁷.

63. Poiché le argomentazioni della Corte non consentono di concludere che la Repubblica di Polonia non abbia adempiuto gli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 17 della direttiva 2003/96, mi trovo di conseguenza a dover concludere che la Commissione non ha provato la sua tesi.

³⁵ E di fatto già al momento del parere motivato della Commissione.

³⁶ Sentenza del 28 ottobre 2010, Commissione/Malta (C-508/08, EU:C:2010:643, punto 16).

³⁷ V., in tal senso, sentenze del 15 giugno 2006, Commissione/Francia (C-255/04, EU:C:2006:401, punto 24); dell'11 gennaio 2007, Commissione/Grecia (C-251/04, EU:C:2007:5, punto 27); e del 28 ottobre 2010, Commissione/Malta (C-508/08, EU:C:2010:643, punto 16).

VII. Spese

64. L'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia prevede che la parte soccombente sia condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica di Polonia ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, dev'essere condannata a sostenere, oltre alle proprie spese, quelle sopportate dalla Commissione.

VIII. Conclusione

65. Alla luce delle considerazioni sopra esposte, propongo che la Corte voglia:

in primo luogo, respingere il ricorso;

in secondo luogo, condannare la Commissione alle spese.