



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

31 marzo 2022*

«Inadempimento di uno Stato – Tassazione dei prodotti energetici utilizzati da imprese a forte consumo di energia – Direttiva 2003/96/CE – Articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4 – Imprese che rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell’Unione europea – Esenzione dalle accise»

Nella causa C-139/20,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell’articolo 258 TFUE, proposto il 16 marzo 2020,

Commissione europea, rappresentata inizialmente da M. Siekierzyńska e A. Armenia, successivamente da A. Armenia, in qualità di agenti,

ricorrente,

contro

Repubblica di Polonia, rappresentata da B. Majczyna, in qualità di agente,

convenuta,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da L. Bay Larsen, vicepresidente della Corte, facente funzione di presidente della Prima Sezione, J.-C. Bonichot (relatore) e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 30 settembre 2021,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il polacco.

Sentenza

- 1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che, avendo attuato una normativa che concede l'esenzione totale dalle accise sui prodotti energetici utilizzati dalle imprese a forte consumo di energia che rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione europea, la Repubblica di Polonia è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU 2003, L 283, pag. 51).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2003/96

- 2 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».
- 3 L'articolo 4 di tale direttiva così dispone:
 - «1. I livelli di tassazione applicati dagli Stati membri ai prodotti energetici e all'elettricità di cui all'articolo 2 non possono essere inferiori ai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva.
 2. Ai fini della presente direttiva si intende per "livello di tassazione" l'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'[imposta sul valore aggiunto (IVA)], calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo».
- 4 L'articolo 17 di detta direttiva prevede quanto segue:
 - «1. A condizione che i livelli minimi di tassazione previsti nella presente direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa, gli Stati membri possono applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento o per i fini di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c) e di elettricità nei seguenti casi:
 - a) a favore delle imprese a forte consumo di energia.

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

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

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».

5 L’allegato I della direttiva 2003/96 prevede i livelli minimi di imposizione applicabili ai carburanti per motori, ai combustibili per riscaldamento e all’elettricità.

Direttiva 2003/87/CE

6 L'articolo 10 ter della direttiva 2003/87/CE 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 nell'Unione e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio (GU 2003, L 275, pag. 32), come modificata dalla direttiva (UE) 2018/410 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 14 marzo 2018 (GU 2018, L 76, pag. 3) (in prosieguo: la «direttiva 2003/87»), intitolato «Misure di sostegno transitorie a favore di determinate industrie a elevata intensità energetica nell'eventualità di una rilocalizzazione delle emissioni di carbonio», così dispone:

«1. Sono considerati a rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio i settori e sottosectori in relazione ai quali il risultato della moltiplicazione tra l'intensità degli scambi con paesi terzi – intesa come il rapporto tra la somma del valore complessivo delle esportazioni e importazioni da e verso paesi terzi e del volume complessivo del mercato per lo Spazio economico europeo (cifra d'affari annua più importazioni totali dai paesi terzi) – e la relativa intensità di emissioni, misurata in kgCO₂ diviso per il relativo valore aggiunto lordo (in euro), è superiore a 0,2. I settori e sottosectori in questione sono oggetto di assegnazioni gratuite per il periodo fino al 2030 corrispondenti al 100% del quantitativo determinato a norma dell'articolo 10 bis.

2. I settori e sottosectori in relazione ai quali il risultato della moltiplicazione tra l'intensità degli scambi con paesi terzi e la relativa intensità di emissioni è superiore a 0,15 possono essere inclusi nel gruppo di cui al paragrafo 1 usando i dati disponibili per gli anni dal 2014 al 2016 sulla base di una valutazione qualitativa e dei seguenti criteri:

- a) misura in cui i singoli impianti del settore o sottosectore interessato sono in grado di ridurre i livelli di emissione o il consumo di energia elettrica;
- b) caratteristiche del mercato attuali e previste, compreso, ove pertinente, un eventuale prezzo di riferimento comune;
- c) margini di profitto come indicatore potenziale di decisioni d'investimento a lungo termine o di rilocalizzazione, tenendo conto dell'evoluzione dei costi di produzione relativi alle riduzioni delle emissioni.

3. Anche i settori e sottosectori che non superano la soglia di cui al paragrafo 1, ma la cui intensità di emissioni misurata in kgCO₂ diviso per il relativo valore aggiunto lordo (in euro) superi 1,5 sono valutati a un livello a 4 cifre (codice NACE-4). La Commissione rende pubblici i risultati di tale valutazione.

Entro tre mesi dalla pubblicazione di cui al primo comma, i settori e sottosectori di cui a detto comma possono chiedere alla Commissione una valutazione qualitativa della loro esposizione al rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio a un livello a 4 cifre (codice NACE-4) oppure una valutazione basata sulla classificazione delle merci usata per le statistiche sulla produzione industriale nell'Unione a un livello a 8 cifre (Prodcom). A tal fine, un settore o sottosectore presenta, contestualmente alla domanda, dati debitamente comprovati, completi e verificati in maniera indipendente per consentire alla Commissione di effettuare la valutazione.

Se un settore o sottosectore opta per la valutazione a un livello a 4 cifre (codice NACE-4), può essere incluso nel gruppo di cui al paragrafo 1 sulla base dei criteri di cui al paragrafo 2, lettere a),

b) e c). Se un settore o sottosettore opta per la valutazione a un livello a 8 cifre (Prodcom), è incluso nel gruppo di cui al paragrafo 1 purché, a tale livello, la soglia di 0,2 di cui al paragrafo 1 sia superata.

Anche i settori e sottosectori per cui l'assegnazione gratuita è calcolata sulla base dei valori dei parametri di riferimento di cui all'articolo 10 bis, paragrafo 2, quarto comma, possono chiedere di essere valutati conformemente al terzo comma del presente paragrafo.

In deroga ai paragrafi 1 e 2, uno Stato membro può chiedere entro il 30 giugno 2018 che un settore o sottosettore elencato nell'allegato della [decisione 2014/746/UE della Commissione, del 27 ottobre 2014, che determina, a norma della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, un elenco dei settori e dei sottosectori ritenuti esposti a un rischio elevato di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio per il periodo dal 2015 al 2019 (GU 2014, L 308, pag. 114)], con riferimento alle classificazioni a un livello a 6 cifre o a 8 cifre (Prodcom), sia considerato incluso nel gruppo di cui al paragrafo 1. Una siffatta richiesta è presa in considerazione solo se lo Stato membro richiedente stabilisce che l'applicazione di tale deroga è giustificata sulla base di dati debitamente comprovati, completi, verificati e oggetto di audit negli ultimi cinque anni, forniti dal settore o sottosettore interessato, e correda la sua richiesta di ogni informazione pertinente. Sulla base di tali dati il settore o sottosettore interessato è incluso, riguardo a dette classificazioni, se, all'interno di un livello a 4 cifre eterogeneo (codice NACE-4), si dimostra che è caratterizzato da un'intensità di scambi ed emissioni notevolmente più elevata a un livello a 6 o a 8 cifre (Prodcom), superando la soglia di cui al paragrafo 1.

4. Gli altri settori e sottosectori sono ritenuti in grado di trasferire in misura maggiore i costi delle quote sui prezzi dei prodotti e sono oggetto di assegnazioni gratuite corrispondenti al 30% del quantitativo determinato a norma dell'articolo 10 bis. Salvo decisione contraria adottata nell'ambito del riesame a norma dell'articolo 30, le assegnazioni gratuite agli altri settori e sottosectori, eccetto il teleriscaldamento, devono diminuire di una medesima percentuale annua dopo il 2026 fino a raggiungere l'azzeramento delle assegnazioni gratuite nel 2030.

5. Alla Commissione è conferito il potere di adottare entro il 31 dicembre 2019 atti delegati conformemente all'articolo 23 per integrare la presente direttiva riguardo alla determinazione dei settori e sottosectori considerati a rischio di rilocalizzazione delle emissioni di carbonio di cui ai paragrafi 1, 2 e 3 del presente articolo per le attività a un livello a 4 cifre (codice NACE-4) nella misura in cui è interessato il paragrafo 1 del presente articolo, sulla base dei tre anni più recenti per cui sono disponibili dati».

Diritto polacco

- 7 L'articolo 31a dell'Ustawa o podatku akcyzowym (legge sulle accise), del 6 dicembre 2008 (Dz. U. del 2014, posizione 752), nella versione applicabile al ricorso in esame (in prosieguo: la «legge sulle accise»), al paragrafo 1, punto 8, prevede quanto segue:

«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 attuato un sistema volto a conseguire obiettivi di protezione ambientale o a migliorare l'efficienza energetica».

8 L'articolo 31b della legge sulle accise, al paragrafo 1, punto 5, così dispone:

«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 attuato un sistema volto a conseguire obiettivi di protezione ambientale o migliorare l'efficienza energetica».

9 L'articolo 31c della legge sulle accise è del seguente tenore:

«I seguenti sistemi sono considerati 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 per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione conforme all'ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych [(legge sul sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra), del 12 giugno 2015 (Dz. U. del 2015, posizione 1223 e Dz. U. del 2016, posizioni 266, 542, 1579 e 1948)] e alle disposizioni adottate sulla base degli articoli 25, paragrafo 4, e 29, paragrafo 1, della medesima legge;

(...))».

Procedimento precontenzioso

10 Il 3 febbraio 2016 la Commissione ha richiamato l'attenzione della Repubblica di Polonia in merito alla eventuale non conformità della legge sulle accise con l'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96, nella parte in cui tale normativa nazionale esenta dalle accise i prodotti energetici (prodotti del carbone e del gas) utilizzati dalle imprese a forte consumo di energia, allorché queste ultime rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione previsto dalla direttiva 2003/87. La Commissione considerava infatti che tali imprese non potevano beneficiare in modo automatico, per il semplice fatto che rientravano in tale sistema, di un'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 17 della direttiva 2003/96, ma che esse dovevano a tal fine attuare sistemi che portassero al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica che andassero al di là di quanto poteva essere raggiunto mediante detto sistema.

11 Nella sua risposta del 31 marzo 2016 la Repubblica di Polonia ha fatto valere che il suddetto sistema doveva essere considerato come atto a portare al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica e che il semplice fatto che le imprese a forte consumo di energia rientrassero nel medesimo sistema era sufficiente affinché potesse loro essere accordata un'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 17 della direttiva 2003/96.

- 12 L'8 marzo 2018 la Commissione ha inviato alla Repubblica di Polonia una lettera di diffida, nella quale contestava a tale Stato membro di essere venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96, avendo accordato un'esenzione totale dalle accise sui prodotti energetici utilizzati dalle imprese a forte consumo di energia che rientravano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione.
- 13 Con lettera dell'8 maggio 2018 la Repubblica di Polonia ha respinto in toto le censure della Commissione, sulla base del rilievo, in particolare, che il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione costituisce un «regim[e] concernent[e] diritti commercializzabili» ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b) e paragrafo 4, della direttiva 2003/96.
- 14 Il 26 luglio 2019 la Commissione ha notificato alla Repubblica di Polonia un parere motivato, nel quale essa ha constatato l'inadempimento, da parte di tale Stato membro, degli obblighi derivanti da dette disposizioni.
- 15 Nella sua risposta del 19 settembre 2019 la Repubblica di Polonia ha mantenuto la sua posizione.
- 16 Non soddisfatta delle risposte fornite dalla Repubblica di Polonia, la Commissione ha deciso di proporre il ricorso in esame dinanzi alla Corte.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

- 17 A sostegno del suo ricorso la Commissione fa valere una censura unica, vertente sul fatto che la Repubblica di Polonia è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in virtù dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96, avendo esentato dalle accise i prodotti energetici utilizzati dalle imprese a forte consumo di energia a motivo del fatto che tali imprese rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione.
- 18 La Commissione ritiene che, per beneficiare di tale esenzione, le imprese a forte consumo di energia debbano applicare gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti previsti da tali disposizioni.
- 19 Orbene, ad avviso di tale istituzione, il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione non può costituire un «regim[e] concernent[e] diritti commercializzabili» ai sensi di dette disposizioni.
- 20 È vero che la Commissione riconosce che il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione è un regime concernente diritti commercializzabili che ha lo scopo di promuovere la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra e, pertanto, la protezione dell'ambiente.
- 21 Tuttavia, essa ritiene che il semplice fatto che un determinato operatore rientri in tale sistema di scambio obbligatorio non possa autorizzare uno Stato membro a riconoscergli un'esenzione dalle accise o uno sgravio delle accise in base all'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 2003/96.
- 22 Da una dichiarazione del Consiglio dell'Unione europea, allegata al verbale della riunione durante la quale è stata adottata la direttiva 2003/96, risulterebbe in tal senso che detta istituzione si sia impegnata «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». Ad avviso della Commissione, ciò significa che il legislatore dell'Unione intendeva effettivamente far coesistere il regime di tassazione introdotto dalla direttiva 2003/96 e l'assoggettamento al sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione. Pertanto, tale dichiarazione non può essere interpretata nel senso che autorizzerebbe gli Stati membri ad esentare dalle accise i prodotti energetici utilizzati dalle imprese che rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione.

- 23 Inoltre, i considerando 28 e 29 della direttiva 2003/96 confermerebbero la volontà di tale legislatore di far sì che i vantaggi fiscali previsti all'articolo 17 di quest'ultima contribuiscano a migliorare la protezione ambientale o l'efficienza energetica. Orbene, siffatti obiettivi non potrebbero essere conseguiti qualora un'esenzione fiscale fosse accordata a titolo di detta disposizione per il semplice fatto che un determinato operatore rientra nell'ambito di applicazione di un altro strumento obbligatorio del diritto dell'Unione, come il sistema per lo scambio di quote di emissioni. Pertanto, ad avviso della Commissione, la nozione di «regimi concernenti diritti commercializzabili», di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96, include soltanto sistemi che consentono il conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o una maggiore efficienza energetica che superino i risultati dell'attuazione di altri sistemi obbligatori istituiti con atti dell'Unione. Gli obiettivi di protezione ambientale o di miglioramento dell'efficienza energetica previsti da tali disposizioni dovrebbero, pertanto, consistere in obiettivi che vanno al di là di quanto richiesto dagli strumenti vincolanti del diritto dell'Unione, come il sistema per lo scambio di quote di emissioni.
- 24 La Commissione fa altresì valere che non vi è nemmeno una contraddizione tra l'attuale formulazione dell'articolo 17 della direttiva 2003/96 e il testo della sua proposta di direttiva del Consiglio, del 13 aprile 2011, recante modifica della direttiva 2003/96 [COM (2011)169]. Infatti, tale proposta avrebbe introdotto una distinzione tra, da un lato, la tassazione generale del consumo di energia e, dall'altro, una nuova forma di tassazione specificamente legata al CO₂. In tal senso, mentre l'articolo 14, paragrafo 1, lettera d), di detta proposta prevedeva un'esenzione dalla tassazione legata al CO₂ per attività soggette al sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione, nessun regime di esenzione era tuttavia previsto con riferimento alla tassazione generale del consumo di energia nella medesima ipotesi. Sarebbe a causa di tale proposta di trattare in modo differenziato la tassazione legata al CO₂ e la tassazione generale legata al consumo di energia che la Commissione avrebbe indicato in modo esplicito, al considerando 22 della medesima proposta e all'articolo 17, paragrafo 2, di quest'ultima, che il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione non era incluso nella nozione di «regimi concernenti diritti commercializzabili» ai sensi del suo articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4. Per contro, poiché il legislatore dell'Unione non ha accolto nella direttiva 2003/96 tale proposta di distinzione, non sarebbe stato necessario includere il medesimo chiarimento. Ad avviso della Commissione, se il legislatore dell'Unione avesse inteso includere il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione nella nozione di «regimi concernenti diritti commercializzabili», ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96, lo avrebbe fatto in modo esplicito al momento dell'adozione di quest'ultima.
- 25 Inoltre, la Commissione ritiene che non possa essere accolto l'argomento della Repubblica di Polonia in base al quale la tassazione, ai sensi della direttiva 2003/96, delle imprese che rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione viola il principio «chi inquina paga» previsto all'articolo 191, paragrafo 2, TFUE.

- 26 Peraltro, ad avviso della Commissione, il fatto che la Repubblica di Polonia abbia introdotto nella sua normativa vantaggi fiscali a favore di enti a forte consumo di energia che producono CO₂ per il semplice fatto che essi partecipano al sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione può determinare distorsioni della concorrenza in seno al mercato interno. Infatti, la direttiva 2003/87 prevedrebbe già strumenti specifici volti a lottare contro le distorsioni della concorrenza, come l'assegnazione gratuita di quote di emissioni di CO₂ o la compensazione dei costi indiretti delle emissioni.
- 27 Nelle sue risposte scritte ai quesiti posti dalla Corte, la Commissione chiarisce che l'esenzione prevista dalla legge sulle accise è accordata anche laddove le imprese in questione abbiano già beneficiato dell'assegnazione gratuita di quote di emissioni di CO₂ in base alla direttiva 2003/87. In tal modo, ad avviso della Commissione, i vantaggi derivanti dall'esenzione dalle accise sono cumulati in modo sistematico con l'assegnazione gratuita di quote di emissioni di CO₂ in base all'articolo 10 ter di tale direttiva.
- 28 La Commissione fa altresì valere che la Repubblica di Polonia aveva notificato un regime di aiuti di Stato per gli anni 2019 e 2020 in base al quale talune imprese potevano chiedere la compensazione di una parte dei loro costi indiretti delle emissioni. La Commissione ha ritenuto che tale regime fosse compatibile con il mercato interno a condizione che l'aiuto in questione non fosse cumulato con un'esenzione fiscale ai sensi della legge sulle accise. La Commissione chiarisce che un numero ridotto di imprese ha beneficiato di tale regime di aiuti di Stato. Essa presuppone che i vantaggi fiscali riconosciuti in forza di tale normativa nazionale, che sono concessi automaticamente per il carbone e il gas utilizzati dalle imprese per il riscaldamento, allorché un'impresa a forte consumo di energia rientra nel sistema per lo scambio di quote di emissioni, sono per le imprese più allettanti rispetto al sistema di compensazione dei costi indiretti delle emissioni.
- 29 Infine, ad avviso della Commissione, il fatto di accordare alle imprese a forte consumo di energia che rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione un'esenzione dalle accise corrisponderebbe a rimettere in discussione gli incentivi ambientali derivanti da tale sistema, nella misura in cui i costi sostenuti dalle imprese per partecipare a detto sistema obbligatorio potrebbero essere compensati dall'esenzione in questione.
- 30 La Repubblica di Polonia non contesta il fatto che la legge sulle accise prevede un'esenzione totale dalle accise per quanto concerne i prodotti energetici, più in particolare i prodotti del carbone e del gas, utilizzati dalle imprese alla sola condizione che le stesse siano assoggettate al sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione.
- 31 Nelle sue risposte scritte ai quesiti posti dalla Corte, la Repubblica di Polonia ha confermato che, in forza della legge sulle accise, l'esenzione totale dalle accise è applicata in modo automatico per il semplice fatto che le imprese a forte consumo di energia rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione. Essa ha altresì confermato che tale esenzione si applica a prescindere dalla questione se le imprese a forte consumo di energia che ne beneficiano abbiano già ricevuto o ricevano anche quote di emissioni a titolo gratuito in forza della direttiva 2003/87.
- 32 Essa considera tuttavia che il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione rientra tra i «regimi concernenti diritti commercializzabili», ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b) e paragrafo 4, della direttiva 2003/96.

- 33 Infatti, ad avviso di tale Stato membro, da un lato, il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione è un regime concernente diritti commercializzabili, i quali assumono la forma di quote che possono essere vendute o acquistate. Dall'altro lato, un sistema siffatto consentirebbe il conseguimento degli obiettivi di protezione ambientale favorendo, più in particolare, la riduzione sostanziale delle emissioni di gas a effetto serra secondo criteri di validità in termini di costi e di efficienza economica, al fine di rispettare gli impegni dell'Unione e degli Stati membri alla luce del protocollo di Kyoto, come ricordato dalla Corte nella sentenza del 29 marzo 2012, Commissione/Polonia (C-504/09 P, EU:C:2012:178).
- 34 Contrariamente alla Commissione, la Repubblica di Polonia ritiene che, per essere qualificato come «regim[e] concernent[e] diritti commercializzabili», ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96, il regime in questione non debba essere tale da consentire il conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o una maggiore efficienza energetica che superino i risultati dell'attuazione di altri sistemi obbligatori istituiti con atti dell'Unione. Infatti, la Repubblica di Polonia sostiene che la direttiva 2003/96 non prevede un tale requisito.
- 35 Inoltre, ad avviso della Repubblica di Polonia, poiché la direttiva 2003/96 è stata elaborata in quasi concomitanza con la direttiva 2003/87, se il legislatore dell'Unione avesse voluto escludere il sistema per lo scambio di quote di emissioni dalla nozione di «regimi concernenti diritti commercializzabili», quale figura all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4 della direttiva 2003/96, lo avrebbe menzionato in modo esplicito in quest'ultima.
- 36 Per quanto riguarda la dichiarazione del Consiglio di cui al punto 22 della presente sentenza, la Repubblica di Polonia considera che essa indica soltanto che tale istituzione si è impegnata a esaminare le misure fiscali che avrebbero accompagnato la futura attuazione del sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione, per evitare casi di doppia imposizione. Tale dichiarazione non farebbe in alcun modo riferimento alle modalità di applicazione dell'articolo 17 della direttiva 2003/96. Inoltre, ad avviso della Repubblica di Polonia, il ragionamento della Commissione consistente nel non accordare i vantaggi fiscali previsti all'articolo 17 della direttiva 2003/96 alle imprese a forte consumo di energia che abbiano attuato il sistema obbligatorio per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione determinerebbe una doppia imposizione a carico di tali imprese.
- 37 La Repubblica di Polonia contesta anche l'argomento della Commissione relativo al considerando 22 della sua proposta di direttiva, di cui al punto 24 della presente sentenza. Ad avviso di tale Stato membro, non sarebbe possibile dedurre che, prima di tale proposta, il sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione non fosse incluso tra i regimi concernenti diritti commercializzabili di cui all'articolo 17 della direttiva 2003/96. Per quanto riguarda il periodo successivo alla proposta di direttiva summenzionata, poiché quest'ultima non è stata approvata, sarebbe chiaro che l'articolo 17 della direttiva 2003/96 consente in ogni caso agli Stati membri di accordare l'esenzione a favore delle imprese a forte consumo di energia che rientrano in tale sistema.

Giudizio della Corte

- 38 Il ricorso della Commissione si fonda su una censura unica, vertente sulla violazione, da parte della Repubblica di Polonia, dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96 per il motivo che la nozione di «regimi concernenti diritti commercializzabili», ai sensi di tali disposizioni, include solo regimi «volontari» che devono portare al conseguimento di obiettivi di

protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica «che superino i risultati dell'attuazione di altri regimi obbligatori istituiti con atti dell'Unione», come il sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nell'Unione, ai sensi della direttiva 2003/87.

- 39 Occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 4 della direttiva 2003/96, gli Stati membri devono tassare i prodotti energetici che rientrano nel suo ambito di applicazione, vale a dire i carburanti per motori, i combustibili per riscaldamento e l'elettricità, applicando i loro livelli di tassazione che non possono essere inferiori ai livelli minimi da essa previsti.
- 40 Tuttavia, l'articolo 17, paragrafo 1, di tale direttiva consente agli Stati membri di applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici utilizzati segnatamente per il riscaldamento, a condizione che i livelli minimi di tassazione dell'Unione previsti da detta direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa.
- 41 La lettera b) della medesima disposizione precisa che tali sgravi potranno essere applicati 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.
- 42 L'articolo 17, paragrafo 2, della direttiva 2003/96 consente agli Stati membri di applicare un livello di tassazione fino a zero ai prodotti energetici e all'elettricità rientranti nell'ambito di applicazione di tale direttiva, se utilizzati da imprese a forte consumo di energia.
- 43 Tuttavia, per beneficiare di siffatta esenzione, le imprese a forte consumo di energia devono soddisfare le condizioni previste all'articolo 17, paragrafo 4, di tale direttiva.
- 44 In proposito, quest'ultima disposizione richiede che tali imprese sottoscrivano gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), di detta direttiva e precisa che tali accordi, regimi concernenti diritti commercializzabili o 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 dell'Unione.
- 45 A sostegno dell'affermazione in base alla quale il sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nell'Unione, ai sensi della direttiva 2003/87, non può essere considerato come un «regim[e] concernent[e] diritti commercializzabili», ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96, la Commissione sostiene che tale regime implica che le imprese interessate lo sottoscrivano volontariamente. Orbene, così non avverrebbe nel caso delle imprese che partecipano al sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nell'Unione, tenuto conto del carattere obbligatorio di tale sistema.
- 46 A tal riguardo, si deve anzitutto rilevare che la direttiva 2003/96 non esclude in modo esplicito il sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nell'Unione, ai sensi della direttiva 2003/87, dalla nozione di «regimi concernenti diritti commercializzabili».
- 47 Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, 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 all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), di

tale direttiva. Orbene, ai sensi di quest'ultima disposizione, è necessario distinguere, da un lato, gli accordi «conclusi» con imprese o associazioni di imprese e, dall'altro, segnatamente, i regimi concernenti diritti commercializzabili, che sono «attuati».

- 48 Ne consegue che tali disposizioni non possono essere interpretate nel senso che escludono dal loro ambito di applicazione la partecipazione delle imprese a un regime obbligatorio come il sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nell'Unione.
- 49 Pertanto, per quanto riguarda l'affermazione della Commissione in base alla quale la nozione di «regimi concernenti diritti commercializzabili» di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e paragrafo 4, della direttiva 2003/96 deve essere interpretata nel senso che essa si riferisce soltanto a sistemi che portano al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica che superino i risultati dell'attuazione di altri sistemi obbligatori, si deve constatare che una tale interpretazione di dette disposizioni non è suffragata dalla formulazione di queste ultime.
- 50 Inoltre, come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 51 delle sue conclusioni, contrariamente a quanto sostiene la Commissione con riferimento alla dichiarazione del Consiglio menzionata al punto 22 della presente sentenza, il contenuto di una siffatta dichiarazione, che è priva di qualsiasi portata normativa, non può essere in contrasto con la chiara formulazione di una disposizione di diritto dell'Unione.
- 51 Si deve inoltre ricordare che la Corte ha già considerato che il fine ultimo del sistema di scambio di quote è la protezione dell'ambiente attraverso una riduzione delle emissioni di gas a effetto serra (v., in tal senso, in particolare, sentenze del 16 dicembre 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e a., C-127/07, EU:C:2008:728, punto 31, nonché del 29 marzo 2012, Commissione/Polonia, C-504/09 P, EU:C:2012:178, punto 77).
- 52 Risulta tuttavia dall'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 che, per beneficiare di un'esenzione totale dalle accise ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, di quest'ultima, gli incentivi ambientali derivanti dall'assoggettamento ad accordi, a regimi concernenti diritti commercializzabili o a misure equivalenti devono essere pressoché equivalenti al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di applicazione dei livelli minimi di tassazione previsti all'allegato I di tale direttiva.
- 53 Ne consegue che, in forza dell'articolo 17, paragrafo 4, della direttiva 2003/96, le imprese a forte consumo di energia che rientrano nel sistema per lo scambio di quote di emissioni dell'Unione non possono beneficiare, in modo automatico, per questo solo fatto, di un'esenzione totale dalle accise ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, di tale direttiva senza che sia dimostrato che la condizione ricordata al precedente punto 36 è soddisfatta.
- 54 Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 58 delle sue conclusioni, la Commissione non ha sostenuto nel suo ricorso che tale condizione non era rispettata dalla normativa polacca.
- 55 Orbene, dall'articolo 120, lettera c), del regolamento di procedura della Corte e dalla giurisprudenza relativa a tale disposizione risulta che ogni ricorso deve indicare l'oggetto della controversia, i motivi e argomenti dedotti nonché un'esposizione sommaria dei motivi, e che 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 (sentenza del 16 settembre 2015, Commissione/Slovacchia, C-361/13, EU:C:2015:601, punto 21).

- 56 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 stesso e che le conclusioni di quest'ultimo devono essere formulate in modo inequivoco al fine di evitare, in particolare, che la Corte statuisca *ultra petita* (v., in tal senso, sentenza del 28 ottobre 2010, Commissione/Malta, C-508/08, EU:C:2010:643, punto 16).
- 57 In tali circostanze, occorre respingere la censura unica della Commissione in quanto infondata e, di conseguenza, il ricorso nella sua integralità, senza che sia necessario statuire sulla questione dell'eventuale rispetto, da parte della normativa polacca, della condizione menzionata al punto 52 della presente sentenza.

Sulle spese

- 58 Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Repubblica di Polonia ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, deve essere condannata alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara e statuisce:

1) Il ricorso è respinto.

2) La Commissione europea è condannata alle spese.

Firme