

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 31 de marzo de 2022 (\*)

«Incumplimiento de Estado — Imposición de los productos energéticos utilizados por las empresas de elevado consumo energético — Directiva 2003/96/CE — Artículo 17, apartados 1, letra b), y 4 — Empresas que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión Europea — Exención del impuesto especial»

En el asunto C-139/20,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 258 TFUE, el 16 de marzo de 2020,

**Comisión Europea**, representada inicialmente por las Sras. M. Siekierzyńska y A. Armenia y, posteriormente, por la Sra. A. Armenia en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

**República de Polonia**, representada por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de septiembre de 2021;

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51), al aplicar una normativa que concede una exención total del impuesto especial para los productos energéticos utilizados por las empresas de elevado consumo energético que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión Europea.

**Marco jurídico**

## *Derecho de la Unión*

### *Directiva 2003/96*

2 Los considerandos 28 y 29 de la Directiva 2003/96 enuncian lo siguiente:

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

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

3 A tenor del artículo 4 de dicha Directiva:

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

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

4 El artículo 17 de dicha Directiva establece:

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

a) a favor de empresas de elevado consumo energético.

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

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

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

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

Los Estados miembros que actualmente aplican regímenes nacionales de imposición de la energía en los que las empresas de elevado consumo energético se definen con arreglo a criterios distintos de los costes de energía en comparación con el valor de producción y el impuesto

nacional devengado sobre la energía en comparación con el valor añadido dispondrán de un período transitorio, que no deberá extenderse más allá del 1 de enero de 2007, y con el fin de que puedan ajustarse a la definición establecida en el párrafo primero de la letra a).

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

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

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

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

5 El anexo I de la Directiva 2003/96 establece los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción, los combustibles para calefacción y a la electricidad.

#### *Directiva 2003/87/CE*

6 El artículo 10 *ter* de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (DO 2003, L 275, p. 32), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/410 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de marzo de 2018 (DO 2018, L 76, p. 3) (en lo sucesivo, «Directiva 2003/87»), titulado «Medidas transitorias de apoyo a algunas industrias que sean grandes consumidoras de energía en caso de fuga de carbono», dispone lo siguiente:

«1. Se considerará en riesgo de fuga de carbono a los sectores y subsectores en relación con los cuales el producto que resulte de multiplicar su intensidad de comercio con terceros países, definida como la proporción entre el valor total de las exportaciones a terceros países más el valor de las importaciones de terceros países y la dimensión total del mercado para el Espacio Económico Europeo (el volumen de negocios anual más el total de las importaciones de terceros países), por su intensidad de emisiones, medida en kg de CO<sub>2</sub>, dividida por su valor añadido bruto (en euros), sea superior a 0,2. Se asignarán a dichos sectores y subsectores derechos de emisión de forma gratuita para el período hasta 2030 a un 100 % de la cantidad determinada en virtud del artículo 10 *bis*.

2. Los sectores y subsectores en relación con los cuales el producto que resulte de multiplicar su intensidad del comercio con terceros países por su intensidad de emisiones sea superior a 0,15 pueden incluirse en el grupo a que se refiere el apartado 1 usando datos del período comprendido entre 2014 y 2016, sobre la base de una evaluación cualitativa y los siguientes criterios:

a) la medida en que es posible que instalaciones concretas del sector o subsector considerado reduzcan los niveles de emisión o el consumo de electricidad;

b) las características del mercado actuales y proyectadas, incluido, en su caso, cualquier precio de referencia común;

- c) los márgenes de beneficio como indicadores potenciales de inversiones a largo plazo o decisiones de deslocalización, teniendo en cuenta los cambios en los costes de producción relacionados con las reducciones de las emisiones.

3. Los sectores y subsectores que no superen el umbral mencionado en el apartado 1, pero cuya intensidad de emisiones medida en kg de CO<sub>2</sub> dividida entre su valor añadido bruto (en euros) sea superior a 1,5, también se evaluarán a un nivel de cuatro dígitos (código NACE-4). La Comisión hará públicos los resultados de dicha evaluación.

Dentro de los tres meses siguientes a la publicación a que se refiere el párrafo primero, los sectores y subsectores a que se refiere ese párrafo podrán solicitar a la Comisión, bien una evaluación cualitativa de su exposición al riesgo de fuga de carbono a un nivel de cuatro dígitos (código NACE-4), bien una evaluación basada en la clasificación de los bienes utilizados para las estadísticas de producción industrial en la Unión a un nivel de ocho dígitos (Prodcom). A tal fin, los sectores o subsectores presentarán junto con la solicitud datos debidamente justificados, íntegros y verificados de forma independiente, para que la Comisión pueda llevar a cabo la evaluación.

Cuando un sector o subsector opte por ser evaluado a un nivel de cuatro dígitos (código NACE-4), podrá ser incluido en el grupo a que se refiere el apartado 1 sobre la base de los criterios mencionados en el apartado 2, letras a), b) y c). Cuando un sector o subsector opte por ser evaluado a un nivel de ocho dígitos (Prodcom), se incluirá en el grupo a que se refiere el apartado 1 siempre que, en ese nivel, se supere el umbral de 0,2 a que se refiere el apartado 1.

Los sectores y subsectores para los que la asignación de derechos de emisión de forma gratuita se calcula sobre la base de los valores de los parámetros de referencia a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 10 *bis*, apartado 2, podrán asimismo solicitar ser evaluados conforme al párrafo tercero del presente apartado.

No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, un Estado miembro podrá solicitar, a más tardar el 30 de junio de 2018, que un sector o subsector que figura en el anexo de la [Decisión 2014/746/UE de la Comisión, de 27 de octubre de 2014, que determina, de conformidad con la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, la lista de sectores y subsectores que se consideran expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono durante el período 2015-2019 (DO 2014, L 308, p. 114)] referente a las clasificaciones a un nivel de seis dígitos o de ocho dígitos (Prodcom) se considere incluido en el grupo a que se refiere el apartado 1. Cualquier solicitud de este tipo se aceptará únicamente en caso de que el Estado miembro solicitante establezca que la aplicación de esta excepción se justifica sobre la base de datos debidamente motivados, íntegros, verificados y auditados, correspondientes a los cinco últimos años, aportados por el sector o subsector en cuestión, e incluya toda la información pertinente en su solicitud. Sobre la base de esos datos, el sector o subsector en cuestión será incluido, por lo que se refiere a esas clasificaciones, allí donde, dentro de un nivel de cuatro dígitos heterogéneo (código NACE-4), se muestre que su intensidad del comercio y de emisiones es considerablemente superior a un nivel de seis dígitos o de ocho dígitos (Prodcom), superando el umbral fijado en el apartado 1.

4. Se considera que otros sectores y subsectores pueden repercutir una mayor parte del coste de los derechos de emisión en los precios de los productos, y a esos sectores y subsectores se les asignarán derechos de emisión de forma gratuita a un 30 % de la cantidad determinada en virtud del artículo 10 *bis*. A menos que se decida de otro modo en la revisión con arreglo al artículo 30, las asignaciones gratuitas a otros sectores y subsectores, a excepción de la calefacción urbana, se reducirán en la misma cantidad después de 2026 con el fin de que en 2030 no se asigne ningún derecho de emisión de forma gratuita.

5. La Comisión estará facultada para adoptar, a más tardar el 31 de diciembre de 2019, actos delegados con arreglo al artículo 23 a fin de completar la presente Directiva en lo referente a la determinación de los sectores y subsectores que se consideren en riesgo de fuga de carbono, con arreglo a los apartados 1, 2 y 3 del presente artículo, para las actividades de un nivel de cuatro dígitos (código NACE-4) por lo que atañe al apartado 1 del presente artículo, basándose en datos de los tres últimos años naturales disponibles.»

## ***Derecho polaco***

- 7 El artículo 31a de la Ustawa o podatku akcyzowym (Ley de Impuestos Especiales), de 6 de diciembre de 2008 (Dz. U. de 2014, posición 752), en su versión aplicable al presente recurso (en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales»), establece, en su apartado 1, punto 8:

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

[...]

- 8) por empresas de elevado consumo energético que utilicen productos del carbón en las que se haya instaurado un régimen que conduzca a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética.»

- 8 El artículo 31b de la Ley de Impuestos Especiales dispone, en su apartado 1, punto 5:

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

[...]

- 5) por empresas de elevado consumo energético que utilicen productos del gas en las que se haya instaurado un régimen que conduzca a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética.»

- 9 El artículo 31c de la Ley de Impuestos Especiales tiene el siguiente tenor:

«Se considerarán regímenes conducentes a alcanzar objetivos de protección medioambiental o una mejora de la eficiencia energética a efectos de los artículos 31a, apartado 1, punto 8, y 31b, apartado 1, punto 5:

- 1) el régimen europeo de comercio de derechos de emisión de conformidad con la ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych [(Ley por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero), de 12 de junio de 2015 (Dz. U. de 2015, posición 1223, y Dz. U. de 2016, posiciones 266, 542, 1579 y 1948)] y con las disposiciones adoptadas sobre la base de los artículos 25, apartado 4, y 29, apartado 1, de dicha Ley;

[...]»

## **Procedimiento administrativo previo**

- 10 El 3 de febrero de 2016, la Comisión llamó la atención de la República de Polonia sobre la posible disconformidad de la Ley de Impuestos Especiales con el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 en la medida en que dicha normativa nacional exime del impuesto especial los productos energéticos (productos del carbón y del gas) utilizados por las empresas de elevado consumo energético cuando estas participan en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión establecido en la Directiva 2003/87. La Comisión consideraba que tales empresas no pueden, por el mero hecho de participar en dicho régimen, beneficiarse automáticamente de una exención tributaria en virtud del artículo 17 de la Directiva 2003/96, sino que debían, para ello, establecer regímenes que permitieran alcanzar objetivos medioambientales o una eficiencia energética mayor que la que permite alcanzar dicho régimen.

- 11 En su respuesta de 31 de marzo de 2016, la República de Polonia alegó que debía considerarse que dicho régimen permitía alcanzar objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética y que el mero hecho de que las empresas de elevado consumo energético participaran en ese mismo régimen bastaba para que se les pudiera conceder una exención fiscal con arreglo al artículo 17 de la Directiva 2003/96.

- 12 El 8 de marzo de 2018, la Comisión remitió un escrito de requerimiento a la República de Polonia en el que reprochaba a dicho Estado miembro haber incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96, al conceder una exención total del impuesto especial a los productos energéticos utilizados por las empresas de elevado consumo energético que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión.
- 13 Mediante escrito de 8 de mayo de 2018, la República de Polonia rechazó en bloque las imputaciones de la Comisión, basándose, en particular, en que el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión constituye un «régimen de permisos negociables», en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96.
- 14 El 26 de julio de 2019, la Comisión notificó a la República de Polonia un dictamen motivado en el que declaraba que dicho Estado miembro había incumplido las obligaciones derivadas de dichas disposiciones.
- 15 En su respuesta de 19 de septiembre de 2019, la República de Polonia mantuvo su posición.
- 16 Al no considerar satisfactorias las respuestas dadas por la República de Polonia, la Comisión decidió interponer el presente recurso ante el Tribunal de Justicia.

## **Sobre el recurso**

### *Alegaciones de las partes*

- 17 En apoyo de su recurso, la Comisión alega un motivo único, basado en que la República de Polonia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 al eximir del impuesto especial los productos energéticos utilizados por las empresas de elevado consumo energético, por el hecho de que estas participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión.
- 18 La Comisión considera que, para beneficiarse de esta exención, las empresas de elevado consumo energético deben aplicar los acuerdos, los regímenes de permisos negociables o las medidas equivalentes contemplados en dichas disposiciones.
- 19 Pues bien, según esa institución, el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión no puede constituir un «régimen de permisos negociables», en el sentido de las referidas disposiciones.
- 20 Es cierto que la Comisión reconoce que el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión es un régimen de permisos negociables cuyo objetivo es fomentar la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y, por tanto, la protección del medio ambiente.
- 21 Sin embargo, considera que el mero hecho de que un operador determinado participe en este régimen de comercio obligatorio no puede autorizar a un Estado miembro a aplicarle una exención o una reducción del impuesto especial sobre la base del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2003/96.
- 22 Así, según la Comisión, de una declaración del Consejo de la Unión Europea, adjunta en anexo al acta de la sesión en la que se adoptó la Directiva 2003/96, se desprende que dicha institución se comprometió «a estudiar con ánimo positivo medidas fiscales que acompañarán la futura aplicación de un régimen comunitario de comercio de los derechos de emisión, en particular a fin de evitar los casos de doble imposición». Según la Comisión, ello significa que la intención del legislador de la Unión fue efectivamente hacer coexistir el régimen de tributación establecido por la Directiva 2003/96 y la sujeción al régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión. Así pues, esta declaración no puede interpretarse en el sentido de que autoriza a los Estados miembros a eximir de impuestos especiales los productos energéticos utilizados por las empresas que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión.
- 23 Además, la Comisión afirma que los considerandos 28 y 29 de la Directiva 2003/96 confirman la voluntad del legislador de la Unión de velar por que las ventajas fiscales previstas en su artículo 17

contribuyan a mejorar la protección del medio ambiente o a la eficiencia energética. Pues bien, tales objetivos no se alcanzarían si se concediera una exención fiscal en virtud de esa disposición por el mero hecho de que un determinado operador participe en otro instrumento obligatorio del Derecho de la Unión, como el régimen para el comercio de derechos de emisión. Por consiguiente, según la Comisión, el concepto de «regímenes de permisos negociables» en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 solo abarca los regímenes que permitan alcanzar unos objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que vayan más allá de los resultados obtenidos mediante la aplicación de otros regímenes de carácter obligatorio establecidos por los actos de la Unión. Por lo tanto, los objetivos de protección medioambiental o de mejora de la eficiencia energética perseguidos por estas disposiciones deben superar lo exigido por instrumentos vinculantes del Derecho de la Unión, como el régimen para el comercio de derechos de emisión.

- 24 La Comisión alega asimismo que tampoco existe contradicción entre la redacción actual del artículo 17 de la Directiva 2003/96 y el tenor de su propuesta de Directiva del Consejo, de 13 de abril de 2011, que modifica la Directiva 2003/96 [COM (2011)169]. Según afirma, esta propuesta estableció una distinción entre, por una parte, la imposición general del consumo de energía y, por otra parte, una nueva forma de imposición vinculada específicamente al CO<sub>2</sub>. Así pues, aunque el artículo 14, apartado 1, letra d), de dicha propuesta preveía una exención de la imposición relacionada con el CO<sub>2</sub> en el caso de actividades comprendidas en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión, no se contemplaba ningún régimen de exención en lo que respecta a la imposición general del consumo de energía en ese mismo supuesto. La Comisión afirma que, debido a esta propuesta de tratamiento diferenciado de la imposición relacionada con el CO<sub>2</sub> y de la imposición general vinculada al consumo de energía, indicó expresamente, en el considerando 22 de la misma propuesta y en el artículo 17, apartado 2, de esta, que el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión no estaba incluido en el concepto de «regímenes de permisos negociables», en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de dicha propuesta. Sin embargo, al no haber recogido el legislador de la Unión esta propuesta de distinción en la Directiva 2003/96, no era necesario incluir la misma precisión. Según la Comisión, si el legislador de la Unión hubiera querido incluir el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión en el concepto de «regímenes de permisos negociables», en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96, lo habría hecho de forma expresa ya en el momento de su adopción.
- 25 Además, la Comisión considera que no puede prosperar la alegación de la República de Polonia de que la tributación, en virtud de la Directiva 2003/96, de las empresas que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión vulnera el principio de que «quien contamina paga», que figura en el artículo 191 TFUE, apartado 2.
- 26 Por otra parte, según la Comisión, el hecho de que la República de Polonia haya introducido en su legislación ventajas fiscales para entidades de elevado consumo energético que producen CO<sub>2</sub> por el mero hecho de que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión puede dar lugar a distorsiones de la competencia en el mercado interior. La Comisión considera que la Directiva 2003/87 ya prevé instrumentos específicos destinados a luchar contra las distorsiones de la competencia, como la asignación gratuita de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> o la compensación de los costes indirectos de las emisiones.
- 27 En sus respuestas escritas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, la Comisión precisa que la exención prevista por la Ley sobre Impuestos Especiales se concede aun en el caso de que las empresas de que se trate ya disfruten de la asignación gratuita de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> sobre la base de la Directiva 2003/87. De este modo, según la Comisión, las ventajas derivadas de la exención del impuesto especial se acumulan sistemáticamente a la asignación gratuita de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> sobre la base del artículo 10 *ter* de dicha Directiva.
- 28 La Comisión también sostiene que la República de Polonia había notificado un programa de ayuda estatal para los años 2019 y 2020 en virtud del cual determinadas empresas podían solicitar la compensación de una parte de sus costes indirectos de emisiones. La Comisión consideró que dicho régimen era compatible con el mercado interior siempre que la ayuda en cuestión no se acumulara a una exención fiscal en virtud de la Ley de Impuestos Especiales. La Comisión precisa igualmente que tan solo unas pocas empresas se beneficiaron de ese programa de ayuda estatal. Supone que las

ventajas fiscales concedidas en virtud de dicha normativa nacional, que se conceden automáticamente por el carbón y el gas utilizados por las empresas para la calefacción cuando una empresa de elevado consumo energético forma parte del régimen para el comercio de derechos de emisión, son más interesantes para las empresas que el sistema de compensación de los costes indirectos de las emisiones.

- 29 Por último, según la Comisión, el hecho de conceder a las empresas de elevado consumo energético que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión una exención de los impuestos especiales equivaldría a cuestionar los incentivos medioambientales derivados de este régimen, en la medida en que la exención en cuestión podría compensar los costes de participación en ese régimen obligatorio soportados por las empresas.
- 30 La República de Polonia no niega que la Ley de Impuestos Especiales establece una exención total del impuesto especial en relación con los productos energéticos, más concretamente, los productos del carbón y del gas, utilizados por las empresas, con la única condición de que dichas empresas estén sujetas al régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión.
- 31 En sus respuestas escritas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, la República de Polonia confirmó que, en virtud de la Ley de Impuestos Especiales, la exención total del impuesto especial se aplica automáticamente por el mero hecho de que las empresas de elevado consumo energético participen en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión. Asimismo, confirmó que esta exención se aplica con independencia de si las empresas de elevado consumo energético que disfrutaban de ella ya han recibido o reciben también derechos de emisión gratuitos en virtud de la Directiva 2003/87.
- 32 No obstante, considera que el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión constituye un «régimen de permisos negociables», en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96.
- 33 Según dicho Estado miembro, por una parte, el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión es un régimen de permisos negociables que adopta la forma de derechos de emisión que pueden ser cedidos o adquiridos. Por otra parte, tal régimen permite alcanzar los objetivos medioambientales, fomentando más concretamente reducciones sustanciales de las emisiones de gases de efecto invernadero de una forma eficaz en relación con el coste y económicamente eficiente, a fin de respetar los compromisos de la Unión y de los Estados miembros con respecto al Protocolo de Kioto, como recordó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 29 de marzo de 2012, Comisión/Polonia (C-504/09 P, EU:C:2012:178).
- 34 Contrariamente a la Comisión, la República de Polonia considera que, para ser calificado de «régimen de permisos negociables», en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96, el régimen en cuestión no debe permitir la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que vayan más allá de los resultados obtenidos mediante la aplicación de otros regímenes de carácter obligatorio establecidos por los actos de la Unión. La República de Polonia entiende que la Directiva 2003/96 no establece tal exigencia.
- 35 Además, según la República de Polonia, dado que la Directiva 2003/96 fue elaborada de forma casi simultánea a la Directiva 2003/87, si el legislador de la Unión hubiera querido excluir el régimen para el comercio de derechos de emisión del concepto de «régimen de permisos negociables», tal como figura en el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96, lo habría mencionado de manera expresa en esta.
- 36 Por lo que respecta a la declaración del Consejo a la que se hace referencia en el apartado 22 de la presente sentencia, la República de Polonia considera que únicamente indica que dicha institución se comprometió a analizar las medidas fiscales que acompañarían a la futura puesta en práctica del régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión, con el fin de evitar los casos de doble imposición. En su opinión, esta declaración no se refiere en ningún caso a las modalidades de aplicación del artículo 17 de la Directiva 2003/96. Además, según la República de Polonia, el razonamiento de la Comisión consistente en no conceder las ventajas fiscales previstas en el artículo 17 de la Directiva 2003/96 a las empresas de elevado consumo energético que han aplicado el régimen



obligatorio para el comercio de derechos de emisión de la Unión llevaría a imponer una doble carga a dichas empresas.

37 La República de Polonia rebate asimismo la alegación de la Comisión basada en el considerando 22 de su propuesta de Directiva, mencionada en el apartado 24 de la presente sentencia. Según dicho Estado miembro, de ello no cabe deducir que, antes de la referida propuesta, los regímenes de permisos negociables contemplados en el artículo 17 de la Directiva 2003/96 no incluyesen el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión. Por lo que se refiere al período posterior a la propuesta de Directiva antes mencionada, al no haber sido aprobada esta, considera claro que el artículo 17 de la Directiva 2003/96 sigue permitiendo a los Estados miembros aplicar la exención a las empresas de elevado consumo energético que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión.

### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

38 El recurso de la Comisión se fundamenta en el motivo único basado en la infracción, por parte de la República de Polonia, del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 debido a que el concepto de «regímenes de permisos negociables», en el sentido de estas disposiciones, solo abarca regímenes «voluntarios» que deben permitir la consecución de los objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética «que vayan más allá de los resultados obtenidos mediante la aplicación de otros regímenes de carácter obligatorio establecidos por los actos de la Unión», como el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión, en el sentido de la Directiva 2003/87.

39 Procede recordar que, en virtud del artículo 4 de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben gravar los productos energéticos comprendidos en su ámbito de aplicación, a saber, los carburantes de automoción, los combustibles para calefacción y la electricidad, aplicándoles niveles de imposición que no pueden ser inferiores a los niveles mínimos prescritos en ella.

40 Sin embargo, el artículo 17, apartado 1, de esta Directiva permite a los Estados miembros conceder reducciones impositivas por el consumo de los productos energéticos utilizados, en particular, para calefacción, siempre que los niveles mínimos de imposición de la Unión establecidos en dicha Directiva sean respetados por término medio por cada empresa.

41 La letra b) de esa misma disposición precisa que estas reducciones podrán aplicarse cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas, o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética.

42 El artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2003/96 permite a los Estados miembros aplicar un nivel impositivo cero a los productos energéticos y electricidad a los que se aplica dicha Directiva cuando los usen las empresas de elevado consumo energético.

43 No obstante, para poder acogerse a tal exención, las empresas de elevado consumo energético deben cumplir los requisitos establecidos en el artículo 17, apartado 4, de dicha Directiva.

44 A este respecto, esta última disposición exige que tales empresas suscriban los acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra b), de dicha Directiva y precisa que los acuerdos, regímenes de permisos negociables o las medidas equivalentes deberán tener como resultado la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que sean equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos de la Unión.

45 En apoyo de la alegación de que el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión, en el sentido de la Directiva 2003/87, no puede considerarse un «régimen de permisos negociables», en el sentido del artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96, la Comisión sostiene que este último régimen implica que las empresas afectadas se comprometan voluntariamente a ello. Pues bien, no es este el caso de las empresas que participan en el

régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión, habida cuenta del carácter obligatorio de este régimen.

- 46 A este respecto, procede señalar de entrada que la Directiva 2003/96 no excluye expresamente el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión, en el sentido de la Directiva 2003/87, del concepto de «régimen de permisos negociables».
- 47 Además, como señaló el Abogado General en el punto 56 de sus conclusiones, el tenor del artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96 se refiere a acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra b), de dicha Directiva. Pues bien, a tenor de esta última disposición, deben distinguirse, por una parte, los acuerdos que «se celebren» con empresas o asociaciones de empresas y, por otra parte, en particular los regímenes de permisos negociables que «se apliquen».
- 48 De ello se deduce que no puede entenderse que estas disposiciones excluyan de su ámbito de aplicación la participación de las empresas en un régimen obligatorio como el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión.
- 49 Por lo tanto, en lo que atañe a la alegación de la Comisión de que el concepto de «régimen de permisos negociables» a que se refiere el artículo 17, apartados 1, letra b), y 4, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que solo se refiere a regímenes que permitan la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que vayan más allá de los resultados obtenidos mediante la aplicación de otros regímenes de carácter obligatorio, procede señalar que tal interpretación de dichas disposiciones no encuentra respaldo en el tenor de las mismas.
- 50 Además, como ha subrayado el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, contrariamente a lo que sostiene la Comisión en relación con la declaración del Consejo mencionada en el apartado 22 de la presente sentencia, el contenido de tal declaración, que carece de todo alcance normativo, no puede ser contrario al tenor claro de una disposición del Derecho de la Unión.
- 51 Además, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha considerado que el objetivo final del régimen para el comercio de derechos de emisión es la protección del medio ambiente a través de una reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros, C-127/07, EU:C:2008:728, apartado 31, y de 29 de marzo de 2012, Comisión/Polonia, C-504/09 P, EU:C:2012:178, apartado 77).
- 52 No obstante, del artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96 se desprende que, para disfrutar de una exención total del impuesto especial con arreglo al artículo 17, apartado 2, de esa misma Directiva, los incentivos medioambientales derivados de la sujeción a acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes deberán ser equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran aplicado los niveles mínimos de imposición previstos en el anexo I de dicha Directiva.
- 53 De ello se desprende que, en virtud del artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2003/96, las empresas de elevado consumo energético que participan en el régimen para el comercio de derechos de emisión de la Unión no pueden disfrutar automáticamente, por ese mero hecho, de una exención total del impuesto especial con arreglo al artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva sin que se demuestre que se cumple el requisito recordado en el apartado anterior.
- 54 Sin embargo, como señaló el Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, la Comisión no alegó en su recurso que la normativa polaca no cumpliera ese requisito.
- 55 Pues bien, del artículo 120, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia y de la jurisprudencia relativa a esta disposición resulta que el escrito de interposición del recurso debe contener la cuestión objeto del litigio, los motivos y alegaciones invocados y una exposición concisa de dichos motivos, y que esta indicación debe ser lo suficientemente clara y precisa como para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al Tribunal de Justicia ejercer su control (sentencia de 16 de septiembre de 2015, Comisión/Eslovaquia, C-361/13, EU:C:2015:601, apartado 21).

56 De ello resulta que los elementos esenciales de hecho y de Derecho en los que se basa un recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto del escrito de interposición del recurso y que las pretensiones de este deben ser formuladas de manera inequívoca para que, en particular, el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 2010, Comisión/Malta, C-508/08, EU:C:2010:643, apartado 16).

57 En estas circunstancias, procede desestimar por infundado el motivo único de la Comisión y, en consecuencia, el recurso en su totalidad, sin que proceda pronunciarse sobre la cuestión de si la normativa polaca cumple el requisito enunciado en el apartado 52 de la presente sentencia.

### **Costas**

58 En virtud del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado la República de Polonia la condena en costas de la Comisión y al haber sido desestimadas las pretensiones formuladas por esta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

- 1) Desestimar el recurso.**
- 2) Condenar en costas a la Comisión Europea.**

Firmas

---

\* Lengua de procedimiento: polaco.