



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
presentadas el 14 de febrero de 2019¹

Asunto C-585/17

**Finanzamt Linz,
Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr
con intervención de:
Dilly's Wellnesshotel GmbH**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)]

«Procedimiento prejudicial — Ayudas de Estado — Régimen de ayudas en forma de reducción de impuestos medioambientales — Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 17, apartado 1, letra a) — Empresas de elevado consumo energético — Reglamento (UE) n.º 651/2014 — Artículo 44, apartados 1 a 3 — Selección de los beneficiarios sobre la base de criterios transparentes y objetivos — Pago de un importe fijo de compensación — Artículo 58, apartado 1 — Disposiciones transitorias — Artículo 5, apartado 2, letra d) — Transparencia de las ayudas — Ayudas en forma de ventajas fiscales»

I. Introducción

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) plantea al Tribunal de Justicia varias cuestiones relativas a la interpretación del artículo 108 TFUE, apartado 3, y de los artículos 44, apartado 3, y 58, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 651/2014.²

2. Esta petición se inscribe en el marco de sendos recursos de casación que enfrentan, por un lado, al Finanzamt Linz (Administración Tributaria de Linz, Austria) y, por otro, al Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr (Administración Tributaria de Kirchdorf Perg Steyr, Austria) con la sociedad Dilly's Wellnesshotel GmbH, en relación con la devolución del impuesto sobre la energía correspondiente al ejercicio 2011 y al período comprendido entre febrero de 2013 y enero de 2014, solicitada por esta sociedad.

¹ Lengua original: francés.

² Reglamento de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (DO 2014, L 187, p. 1). Este Reglamento derogó el Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (DO 2008, L 214, p. 3).

3. La normativa austriaca relativa a la devolución del impuesto sobre la energía de que se trata en el procedimiento principal constituye un régimen de ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Aunque el órgano jurisdiccional remitente parte del principio de que en 2004 la Comisión aprobó una versión anterior del régimen de ayudas controvertido en el litigio principal, el grupo de beneficiarios se modificó posteriormente y esta modificación, que forma parte del régimen de ayudas de que se trata, no se notificó a la Comisión Europea.

4. A este respecto, suponiendo que la modificación del grupo de beneficiarios esté sujeta a la obligación de notificación establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el régimen de ayudas controvertido en el litigio principal puede quedar eximido de la obligación de notificación con arreglo al Reglamento n.º 651/2014, en cuyo caso sería legal pese a la falta de notificación previa. A estos efectos, ha planteado, más concretamente, la cuestión de si el régimen de ayudas cumple los requisitos establecidos en los artículos 44, apartado 3, y 58, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014. Conforme a lo solicitado por el Tribunal de Justicia, las presentes conclusiones se limitarán al análisis de esta cuestión.

5. Propondré al Tribunal de Justicia que conteste a esta cuestión de manera afirmativa.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Reglamento n.º 651/2014

6. El artículo 5 del Reglamento n.º 651/2014, titulado «Transparencia de las ayudas», establece:

«1. El presente Reglamento solamente se aplicará a las ayudas cuyo equivalente de subvención bruto pueda calcularse previamente con precisión sin necesidad de efectuar una evaluación del riesgo (“ayudas transparentes”).

2. Se considerarán transparentes las siguientes categorías de ayudas:

[...]

d) las ayudas en forma de ventajas fiscales, cuando la medida en cuestión establezca un límite que garantice que no se supera el umbral aplicable;

[...]».

7. El artículo 44 de dicho Reglamento, titulado «Ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales con arreglo a la Directiva 2003/96/CE», [3] establece:

«1. Los regímenes de ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales que cumplan las condiciones de la [Directiva 2003/96] serán compatibles con el mercado interior a tenor del artículo 107 [TFUE], apartado 3 [...], y quedarán exentos de la obligación de notificación establecida en el artículo 108 [TFUE], apartado 3 [...], siempre que se cumplan las condiciones previstas en el presente artículo y en el capítulo I.

3 Directiva 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).

2. Los beneficiarios de la reducción fiscal se seleccionarán sobre la base de criterios transparentes y objetivos, y deberán pagar al menos el nivel mínimo respectivo de imposición fijado en la [Directiva 2003/96].

3. Los regímenes de ayudas en forma de reducciones fiscales se basarán en una reducción del tipo del impuesto medioambiental aplicable o en el pago del importe de una compensación fija o en una combinación de ambos mecanismos.

[...]»

8. El artículo 58 del Reglamento n.º 651/2014, titulado «Disposiciones transitorias», dispone en su apartado 1:

«El presente Reglamento será aplicable a las ayudas individuales concedidas antes de su entrada en vigor, si cumplen todas las condiciones en él establecidas, a excepción del artículo 9.»

2. Directiva 2003/96

9. El artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 está redactado en los siguientes términos:

«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 sobre la energía 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.

[...]»

B. Derecho austriaco

10. El artículo 1, apartado 1, de la Energieabgabenvergütungsgesetz (Ley relativa al Reembolso del Impuesto sobre la Energía; en lo sucesivo, «EAVG»), en su versión aplicable en el asunto principal, dispone lo siguiente:

«El impuesto sobre la energía abonado por los recursos energéticos mencionados en el apartado 3 será reembolsado, previa solicitud por año natural (ejercicio económico), en la medida en que exceda (en total) el 0,5 % de la diferencia entre:

1. el volumen de ventas en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 2, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios austriaca de 1994) y
2. el volumen de las adquisiciones de la empresa en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 2, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994 (valor de producción neto).»

11. El artículo 1, apartado 1, de la EAVG se completa con el artículo 2, apartado 2, que, en la versión aplicable en el litigio principal, dispone:

«1. A instancia del beneficiario de la devolución, se reembolsará por cada año natural (ejercicio económico) el importe que exceda de la parte del valor de producción neto mencionado en el apartado 1. En la solicitud deberán constar la cantidad consumida en la empresa de fuentes de energía mencionadas en el artículo 1, apartado 3, y los importes mencionados en el artículo 1. [...]

2. Para el cálculo del importe de la devolución se aplicará el límite del 0,5 % del valor de producción neto o las siguientes franquicias y se abonará el menor de los importes:

- para la energía eléctrica, 0,0005 euros/kWh,
- para el gas natural incluido de la subpartida 2711 21 00 de la nomenclatura combinada, 0,00598 euros/m³ estándar,
- para las hullas, lignitos, coques, betunes y asfaltos de las partidas 2701, 2702, 2704, 2713 y 2714 de la nomenclatura combinada, 0,15 euros/gigajulio,
- para el fueloil extra ligero (gasóleo de las subpartidas 2710 19 41, 2710 19 45, 2710 19 49 de la nomenclatura combinada), 21 euros/1000 l,
- para los fueloils ligeros, medios y pesados (subpartidas 2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65, 2710 19 69 de la nomenclatura combinada), 15 euros/1000 kg,
- para el gas licuado (subpartidas 2711 12, 2711 13, 2711 14, 2711 19 de la nomenclatura combinada), 7,5 euros/1000 kg.

[...]»

12. El artículo 2, apartado 1, de la EAVG, en su versión resultante del BGBl. I, 92/2004, establece:

«Tendrán derecho al reembolso todas las empresas [...]».

13. Con la Budgetbegleitgesetz 2011 (Ley de Acompañamiento a los Presupuestos de 2011), de 30 de diciembre de 2010 (BGBl. I, 111/2010; en lo sucesivo, «BBG 2011»), se modificó el artículo 2, apartado 1, del siguiente modo:

«[...] Únicamente tendrán derecho al reembolso las empresas respecto de las cuales conste que se dedican con carácter principal a la producción de bienes materiales [...]».

14. Asimismo, se añadió en el artículo 4 de la EAVG el siguiente apartado 7:

«Los artículos 2 y 3, en su versión resultante [de la BBG 2011], serán aplicables, previa aprobación de la Comisión Europea, a las solicitudes de reembolso referidas a un período posterior al 31 de diciembre de 2010».⁴

⁴ El órgano jurisdiccional remitente explica que, aunque, inicialmente, la entrada en vigor de la BBG 2011 estaba prevista para el 1 de enero de 2011, más adelante, en una sentencia del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) y en un Decreto modificativo de 29 de agosto de 2013, se estableció que la BBG 2011 tenía que empezar a aplicarse el 1 de febrero de 2011.

III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

15. Mediante solicitud de 29 de diciembre de 2011, Dilly's Wellnesshotel, que explota un hotel, pidió la devolución del impuesto sobre la energía correspondiente al año 2011.

16. Dicha solicitud fue desestimada mediante resolución de 21 de febrero de 2012 de la Administración Tributaria de Linz, con el argumento de que la BBG 2011 había establecido, en los artículos 2 y 3 de la EAVG, que, a partir del 31 de diciembre de 2010, solo se admitiría la devolución del impuesto sobre la energía para las empresas dedicadas principalmente, de forma demostrable, a la producción de bienes materiales. En consecuencia, según ese organismo, Dilly's Wellnesshotel quedaba excluida, como empresa de servicios, del reembolso del impuesto sobre la energía después del 31 de diciembre de 2010.

17. Dilly's Wellnesshotel recurrió esta resolución ante el Unabhängiger Finanzsenat (Tribunal Tributario de Apelación, Austria), que desestimó el recurso por infundado mediante resolución de 23 de marzo de 2012.

18. Dilly's Wellnesshotel interpuso recurso contra dicha resolución ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que anuló la resolución recurrida mediante resolución de 19 de marzo de 2013.

19. Mediante sentencia de 31 de octubre de 2014, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), que había sustituido al Unabhängiger Finanzsenat (Tribunal Tributario de Apelación), planteó al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

20. Mediante sentencia de 21 de julio de 2016,⁵ el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 3, apartado 1, del Reglamento n.º 800/2008 debía interpretarse en el sentido de que la omisión, en un régimen de ayudas como el controvertido en el procedimiento principal, de una referencia expresa a ese Reglamento, mediante la cita de su título y la indicación de su referencia de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, impide considerar que ese régimen cumple los requisitos para quedar eximido, con arreglo al artículo 25, apartado 1, de dicho Reglamento, de la obligación de notificación establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3.

21. Mediante sentencia de 3 de agosto de 2016, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) estimó el recurso y declaró que procedía devolver el impuesto sobre la energía correspondiente a 2011, conforme a lo solicitado por Dilly's Wellnesshotel. Ese órgano jurisdiccional consideró fundamentalmente que los artículos 2, 3 y 4, apartado 7, de la EAVG, en su versión resultante de la BBG 2011, no contenían ninguna referencia al Reglamento n.º 800/2008 ni cumplían tampoco sus requisitos esenciales. Estimó que, a falta de autorización por parte de la Comisión, la restricción aplicable a las empresas de servicios no había entrado en vigor.

22. La Administración Tributaria de Linz interpuso recurso de casación contra dicha resolución ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

23. Mediante una nueva solicitud de 25 de julio de 2014, Dilly's Wellnesshotel pidió la devolución del impuesto sobre la energía correspondiente al período comprendido entre febrero de 2013 y enero de 2014.

24. Mediante resolución de 9 de enero de 2015, la Administración Tributaria de Kirchdorf Perg Steyr desestimó esta solicitud por el mismo motivo que lo había hecho la Administración Tributaria de Linz en su resolución de 21 de febrero de 2012.

⁵ Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:577).

25. Dilly's Wellnesshotel recurrió la resolución de 9 de enero de 2015 ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario), que estimó el recurso y declaró que procedía reembolsar el impuesto sobre la energía con arreglo a lo solicitado por Dilly's Wellnesshotel, refiriéndose básicamente a su resolución de 3 de agosto de 2016, citada en el punto 21 de las presentes conclusiones.

26. La Administración Tributaria de Kirchdorf Perg Steyr interpuso recurso de casación contra la mencionada resolución ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

27. Este último tribunal considera que la devolución del impuesto sobre la energía constituye, con arreglo a la EAVG, en su versión anterior a la BBG 2011, una ayuda que fue autorizada por la Comisión de forma implícita y por tiempo indefinido en una decisión de 9 de marzo de 2004.⁶

28. Dicho tribunal señala que, con la BBG 2011, el legislador austriaco quiso restringir el grupo de los beneficiarios de ese régimen de ayudas, de manera que el derecho a reembolso del impuesto sobre la energía ya solo tuviera que concederse a las empresas respecto de las cuales constara que se dedicaban con carácter principal a la producción de bienes materiales. Ahora bien, esta modificación de la EAVG no fue notificada a la Comisión.⁷

29. El órgano jurisdiccional remitente explica, además, que, al supeditar la entrada en vigor de la EAVG, en la versión de la BBG 2011, a su autorización por la Comisión,⁸ resulta evidente que el legislador quiso garantizar que la restricción establecida por la BBG 2011 no infringiese la legislación de la Unión en materia de ayudas, lo que comprometería la autorización concedida por tiempo indefinido para el régimen de ayudas anterior. Si razones jurídicas en materia de ayudas de Estado se opusieran a una restricción del número de beneficiarios o si no fuera posible obtener la necesaria autorización de la Comisión, la medida permanecería en vigor tal y como estaba antes.

30. Tal es el contexto en el que, mediante una resolución de 14 de septiembre de 2017, que tuvo entrada en el Tribunal de Justicia el 5 de octubre de 2017, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) En un caso como el presente, ¿debe ser notificada (en principio) con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, la modificación de un régimen de ayudas autorizado con la cual el Estado miembro renuncia a seguir utilizando la autorización de las ayudas para un grupo de beneficiarios determinado (separable), reduciendo así simplemente el volumen de una determinada ayuda existente?
- 2) En caso de defecto de forma en la aplicación del [Reglamento n.º 800/2008], ¿puede la prohibición de ejecución que contiene el artículo 108 TFUE, apartado 3, dar lugar a la inaplicabilidad de una restricción de un régimen de ayudas autorizado, de manera que el Estado miembro, en virtud de dicha prohibición, quede obligado, en definitiva, a pagar una ayuda a determinados beneficiarios (“obligación de ejecución”)?
- 3) a) ¿Cumple un régimen de devolución del impuesto sobre la energía como el aquí controvertido, en el que el importe de la devolución está claramente establecido por ley mediante una fórmula aritmética, los requisitos del [Reglamento n.º 651/2014]?

6 Decisión de la Comisión relativa a un régimen de ayudas aplicado por Austria de bonificación del impuesto energético sobre la electricidad y el gas natural en los años 2002 y 2003 (DO 2005, L 190, p. 13).

7 Véase la sentencia de 21 de julio de 2016, Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:577), apartado 39.

8 Véase el artículo 4, apartado 7, de la EAVG 2011, citado en el punto 14 de las presentes conclusiones.

3) b) ¿Implica el artículo 58, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014 la exención de dicho régimen de devolución del impuesto sobre la energía a partir de enero de 2011?»

31. Conforme a lo solicitado por el Tribunal de Justicia, las presentes conclusiones se limitarán a analizar la tercera cuestión prejudicial, letras a) y b).

32. Dilly's Wellnesshotel, el Gobierno austriaco y la Comisión presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia. Las mismas partes comparecieron en la vista oral, que se celebró el 21 de noviembre de 2018.

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares en relación con el contexto en el que se inscribe la tercera cuestión prejudicial

33. La EAVG ya ha dado lugar a dos sentencias del Tribunal de Justicia, concretamente, las sentencias Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke⁹ y Dilly's Wellnesshotel.¹⁰

34. En su versión inicial, la EAVG solo establecía el reembolso parcial del impuesto sobre la energía para las empresas dedicadas principalmente, de forma demostrable, a la producción de bienes materiales. Por lo tanto, las empresas de servicios quedaban excluidas de la devolución de ese impuesto. En la sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke,¹¹ el Tribunal de Justicia declaró que tales medidas nacionales eran selectivas y constituían ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

35. Mediante una modificación aplicable desde el 1 de enero de 2002, el legislador austriaco amplió el ámbito de aplicación de la EAVG al establecer el reembolso parcial del impuesto a las empresas de todos los sectores. Mediante la Decisión antes citada de 9 de marzo de 2004,¹² la Comisión consideró que dicha medida seguía siendo selectiva y, por lo tanto, seguía existiendo una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.¹³

36. Con la modificación introducida por la BBG 2011, el legislador austriaco volvió a excluir a las empresas de servicios de la posibilidad de obtener la devolución del impuesto sobre la energía a partir del 1 de febrero de 2011. Como he explicado anteriormente,¹⁴ la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal, es decir, la EAVG en su versión modificada por la BBG 2011 (en lo sucesivo, «régimen de ayudas controvertido» o «EAVG 2011»), no fue notificada a la Comisión.

37. Ha de recordarse que, en el anterior asunto al que me he referido en el punto 20 de las presentes conclusiones, el asunto Dilly's Wellnesshotel, el Tribunal de Justicia consideró, en síntesis, que el régimen de ayudas controvertido no cumplía los requisitos exigidos por el Reglamento n.º 800/2008 para quedar eximido de la obligación de notificación establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, al no contener una referencia expresa a dicho Reglamento, como exige el artículo 3, apartado 1, de este.¹⁵

⁹ Sentencia de 8 de noviembre de 2001 (C-143/99, EU:C:2001:598).

¹⁰ Sentencia de 21 de julio de 2016 (C-493/14, EU:C:2016:577).

¹¹ Sentencia de 8 de noviembre de 2001 (C-143/99, EU:C:2001:598).

¹² Véanse el punto 27 y la nota 6 de las presentes conclusiones.

¹³ Aunque en teoría pueda beneficiar a todas las empresas, la Comisión consideró que, de hecho, la devolución beneficia a las empresas que tuvieran un elevado consumo de energía en relación con su valor de producción neto (véanse los considerandos 45 a 55 de la citada Decisión de la Comisión).

¹⁴ Véase el punto 28 de las presentes conclusiones.

¹⁵ Sentencia de 21 de julio de 2016 (C-493/14, EU:C:2016:577), apartados 30 a 52.

38. Debe señalarse que el Reglamento n.º 651/2014 derogó el Reglamento n.º 800/2008 y lo sustituyó con efecto a partir del 1 de julio de 2014. El Reglamento n.º 651/2014 establece requisitos diferentes de los previstos por el Reglamento n.º 800/2008 para eximir de la obligación de notificación de los regímenes de ayudas como el del litigio principal. En particular, el Reglamento n.º 651/2014 no exige que los regímenes de ayudas contengan una referencia expresa a ese Reglamento.

39. En el supuesto de que la modificación del régimen de ayudas introducida por la BBG 2011 esté sujeta, en principio, a una obligación de notificación en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3, extremo que constituye el objeto de la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente quiere fundamentalmente que se determine, a través de la tercera cuestión que plantea en el presente asunto, si, aun cuando el régimen de ayudas controvertido no esté exento de la obligación de notificación en virtud del Reglamento n.º 800/2008, puede, no obstante, quedar exento de esta obligación con arreglo al Reglamento n.º 651/2014.

40. Esta tercera cuestión prejudicial, relativa la interpretación de las disposiciones del Reglamento n.º 651/2014, permitiría al órgano jurisdiccional remitente determinar si el régimen de ayudas controvertido fue establecido de forma ilegal *en virtud del Derecho de la Unión* por no haberse procedido a la notificación previa a la Comisión, prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3.

41. La respuesta que el Tribunal de Justicia dé a esta cuestión permitirá al órgano jurisdiccional remitente determinar cuáles son las consecuencias que deben extraerse, *en virtud del Derecho nacional*, en el supuesto de que exista tal ilegalidad.

42. Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente considera, con carácter provisional, que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia contestara en el sentido del que el Reglamento n.º 651/2014 es *aplicable* al régimen de ayudas controvertido y exima, por lo tanto, a ese régimen de la obligación de notificación, ello implicaría que el régimen de ayudas controvertido entró efectivamente en vigor a partir del 1 de febrero de 2011, conforme a lo previsto por el legislador austriaco.¹⁶ Dado que ese régimen de ayudas *no se aplica* a las empresas de servicios como Dilly's Wellnesshotel, se denegaría a esa empresa la solicitud de devolución del impuesto.

43. En cambio, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia respondiera en el sentido de que el Reglamento n.º 651/2014 *no se aplica* a dicho régimen de ayudas, de forma que sería ilegal con arreglo al Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional remitente considera, con carácter provisional, que, dado que en esa situación no cabe considerar que el régimen de ayudas haya entrado en vigor, debe entenderse que el régimen de ayudas anterior sigue siendo *aplicable*, como ha previsto el legislador austriaco.¹⁷ En este supuesto, Dilly's Wellnesshotel tendría derecho a la devolución solicitada con arreglo a ese régimen anterior, que también sería aplicable a las empresas de servicios.¹⁸ Como he explicado en el punto 27 de las presentes conclusiones, el órgano jurisdiccional remitente estima, a este respecto, que el régimen de ayudas anterior fue autorizado de forma implícita e ilimitada por la Comisión.

44. En el supuesto de que el Tribunal de Justicia conteste afirmativamente a la primera cuestión prejudicial y de que, en consecuencia, la modificación del régimen de ayudas introducida por la BBG 2011 sea una modificación sujeta, en principio, a la obligación de notificación establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, se plantea la cuestión de si tal modificación puede, no obstante, quedar eximida de esa obligación con arreglo al Reglamento n.º 651/2014.

¹⁶ Véase el punto 29 de las presentes conclusiones.

¹⁷ Véase el punto 29 de las presentes conclusiones.

¹⁸ Ha de señalarse también que el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) estimó en las dos resoluciones mencionadas en los puntos 21 y 25 de las presentes conclusiones que, dado que el régimen de ayudas controvertido se había establecido en infracción del Derecho de la Unión, procede considerar que ese régimen de ayudas no ha entrado nunca en vigor y conceder a Dilly's Wellnesshotel el reembolso del impuesto solicitado, con arreglo al régimen de ayudas anterior.

B. Sobre la aplicabilidad del Reglamento n.º 651/2014 al régimen de ayudas controvertido (tercera cuestión prejudicial)

45. Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide, por una parte, si el régimen de ayudas controvertido cumple los requisitos materiales establecidos en el artículo 44 del Reglamento n.º 651/2014 [tercera cuestión prejudicial, letra a)] y, por otra parte, si el régimen de ayudas controvertido está incluido en el ámbito de aplicación temporal de dicho Reglamento en virtud de la disposición transitoria del artículo 58, apartado 1 [tercera cuestión prejudicial, letra b)].

46. Dado que la tercera cuestión, letra a), solo es pertinente en la medida en que el régimen de ayudas controvertido esté incluido en el ámbito de aplicación temporal del Reglamento n.º 651/2014, procede, antes que nada, dar respuesta a la tercera cuestión, letra b).

1. Sobre la interpretación del artículo 58, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014 [tercera cuestión prejudicial, letra b)]

47. Mediante la tercera cuestión prejudicial, letra b), el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el Reglamento n.º 651/2014 puede aplicarse retroactivamente. Suponiendo que el régimen de ayudas controvertido reúna todos los requisitos materiales establecidos por el Reglamento n.º 651/2014, dicho órgano jurisdiccional desea saber, más concretamente, si el artículo 58, apartado 1, del citado Reglamento confiere al régimen de ayudas controvertido una exención de la obligación de notificación para el período comprendido entre el mes de febrero de 2011 y el 30 de junio de 2014, a pesar de que el Reglamento n.º 651/2014 no entrara en vigor hasta el 1 de julio de 2014.¹⁹

48. Como alegan el Gobierno austriaco y la Comisión, considero que esta cuestión debe recibir una respuesta afirmativa.

49. En efecto, el artículo 58 del referido Reglamento establece disposiciones transitorias. A tenor de su artículo 58, apartado 1, el Reglamento n.º 651/2014 será aplicable a las ayudas individuales²⁰ concedidas *antes de su entrada en vigor*, es decir, antes del 1 de julio de 2014, si tales ayudas cumplen todas las condiciones en él establecidas, a excepción del artículo 9.

50. Las ayudas establecidas en el régimen de que se trata son ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales concedidas en virtud de la Directiva 2003/96.²¹ Para ese tipo de ayudas, el Reglamento n.º 651/2014 señala en su artículo 44 las condiciones que deben cumplirse para que dichas ayudas queden exentas de la obligación de notificación.

51. Suponiendo que el régimen de ayudas controvertido cumpla todas las condiciones previstas en el artículo 44 del Reglamento n.º 651/2014, este último le sería aplicable respecto al período comprendido entre el mes de febrero de 2011 y el 30 de junio de 2014, en virtud del artículo 58, apartado 1, del citado Reglamento.

52. En consecuencia, no cabe aceptar el argumento esgrimido por Dilly's Wellnesshotel de que, por una parte, el artículo 58, apartado 1, de ese Reglamento debería interpretarse en combinación con los apartados 2 y 3 de dicha disposición, y de que, por otra parte, no puede deducirse del artículo 58, apartado 1, que un régimen de ayudas que no esté exento con arreglo al artículo 58, apartado 3, sí lo está, pese a todo, con arreglo al mismo artículo 58, apartado 1.

¹⁹ Artículo 59 del Reglamento n.º 651/2014.

²⁰ El artículo 2, punto 14, define «ayuda individual» a efectos del Reglamento n.º 651/2014 como una ayuda *ad hoc* y ayudas concedidas a beneficiarios individuales sobre la base de un régimen de ayudas.

²¹ Véase punto 66 de las presentes conclusiones.

53. En efecto, el artículo 58, apartado, 1, del Reglamento n.º 651/2014 no exige en modo alguno que las condiciones establecidas en los demás apartados de ese artículo deban cumplirse para que dicho artículo 58, apartado 1, sea aplicable. En cambio, los apartados 1 a 4 del mismo artículo 58 establecen, cada uno de ellos, normas transitorias para situaciones diferentes.²²

54. Por consiguiente, propondré al Tribunal de Justicia que responda a la tercera cuestión prejudicial, letra b), que el artículo 58, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014 debe interpretarse en el sentido de que dicho Reglamento confiere una exención de la obligación de notificación a las ayudas individuales en forma de reducciones de impuestos medioambientales concedidas en virtud de la Directiva 2003/96 antes del 1 de julio de 2014, como las ayudas concedidas en virtud del régimen de ayudas controvertido en el procedimiento principal respecto al período comprendido entre el mes de febrero de 2011 y el 30 de junio de 2014, siempre que dichas ayudas cumplan todas las condiciones establecidas en el artículo 44 del Reglamento n.º 651/2014.

2. Sobre la interpretación del artículo 44 del Reglamento n.º 651/2014 [tercera cuestión prejudicial, letra a)]

55. El artículo 44, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014 exige a los regímenes de ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales concedidas en virtud de la Directiva 2003/96 de la obligación de notificación establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, siempre que cumplan todas las condiciones previstas, por una parte, en los apartados 2 a 4 de ese artículo del capítulo III y en el capítulo I del Reglamento y, por otra parte, en la Directiva 2003/96.

56. Aunque la tercera cuestión, letra a), está formulada de tal manera que no se refiere a ningún artículo específico del Reglamento n.º 651/2014, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente expone únicamente una duda en cuanto a la interpretación del artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014, al estimar que, en el litigio principal, se cumplen todas las demás condiciones establecidas en el artículo 44, apartado 1.

57. En consecuencia, mediante la tercera cuestión prejudicial, letra a), el órgano jurisdiccional remitente desea saber, fundamentalmente, si el régimen de ayudas controvertido cumple el requisito establecido en el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014.

58. No obstante, Dilly's Wellnesshotel también pone en tela de juicio la interpretación del artículo 44, apartados 1 y 2, de dicho Reglamento realizada por el órgano jurisdiccional remitente. En consecuencia, considero útil comentar también, brevemente, la interpretación del artículo 44, apartados 1 y 2.

59. Antes de analizar el artículo 44, apartados 1 a 3, del Reglamento n.º 651/2014, considero necesario explicar, para empezar, de qué manera el régimen de ayudas controvertido, en particular el método de cálculo de la ayuda, cumple los requisitos establecidos en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

²² En cuanto al artículo 58, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014, invocado por Dilly's Wellnesshotel, debo señalar que esta disposición establece una exención de la obligación de notificación para toda ayuda individual concedida antes del 1 de enero de 2015 en virtud del Reglamento n.º 800/2008, el antiguo reglamento general de exención por categorías. Esta disposición transitoria es el corolario del artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 800/2008, con arreglo al cual, al término de ese Reglamento, los regímenes de ayudas exentos seguirán estándolo durante un período de adaptación de seis meses, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2014. En consecuencia, el artículo 58, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014 concede, para el período comprendido entre el 1 de julio de 2014 y el 31 de diciembre de 2014, una exención para las ayudas concedidas en virtud del Reglamento n.º 800/2008. Aunque estas ayudas no están exentas en virtud del Reglamento n.º 651/2014, aplicable desde el 1 de julio de 2014, su artículo 58, apartado 3, les confiere, sin embargo, una exención hasta el 31 de diciembre de 2014. En el presente asunto, dado que el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 21 de julio de 2016, Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:577), que el régimen de ayudas controvertido no estaba exento de la obligación de notificación en virtud del Reglamento n.º 800/2008, el artículo 58, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014 no es pertinente en el caso de autos.

60. Esta cuestión previa es pertinente dado que procede interpretar las condiciones establecidas en el artículo 44 del Reglamento n.º 651/2014, en relación con las condiciones que se derivan del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, que también deben reunirse para poder eximir al régimen de ayudas controvertido de la obligación de notificación, en virtud del artículo 44, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014.

61. Más adelante trataré este aspecto de la Directiva 2003/96 (sección a), antes de dar respuesta a las cuestiones relativas al artículo 44, apartados 1 a 3 (sección b).

a) Sobre el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96

62. Las condiciones mencionadas en el artículo 44, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014 relativas a la Directiva 2003/96 se refieren más concretamente al artículo 17, apartado 1, letra a), de esta, que prevé la posibilidad de que, si se cumplen determinados requisitos, los Estados miembros puedan aplicar reducciones impositivas por el consumo de productos energéticos y de electricidad a favor de empresas de elevado consumo energético.²³

63. El artículo 17, apartado 1, letra a), establece fundamentalmente dos criterios. Por una parte, define las empresas que pueden beneficiarse de la reducción del impuesto, a saber, las «empresas de elevado consumo energético». Más concretamente, señala que se entenderá por «empresa de elevado consumo energético» la entidad empresarial, contemplada en el artículo 11 de la Directiva 2003/96, 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 sobre la energía nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido. De la misma disposición se desprende que, en el marco de esa definición, los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones del concepto de sector.

64. Por otra parte, dicho artículo 17, apartado 1, letra a), establece la obligación de respetar los niveles mínimos de imposición mencionados en la Directiva, concretamente, en el cuadro C de su anexo I, en el que se establecen los niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles y a la electricidad.

65. En el presente asunto, el Gobierno austriaco y la Comisión estiman que las ayudas establecidas por el régimen de ayudas controvertido son ayudas en forma de reducciones de los impuestos medioambientales concedidas en virtud de la Directiva 2003/96 y que este régimen de ayudas cumple los dos criterios establecidos en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva. Dilly's Wellnesshotel no pone en duda este extremo. Por lo tanto, me basaré en este punto, que considero suficientemente fundamentado.

66. Más precisamente, como explica el Gobierno austriaco, procede, de entrada, partir del principio de que el régimen de ayudas controvertido establece reducciones impositivas por el consumo de productos energéticos en el sentido del artículo 17, apartado 1, de la citada Directiva, en forma de reembolso de una parte del importe del impuesto. Esta variante de reducción fiscal está contemplada en el artículo 6, letra c), de la Directiva.²⁴

²³ Debo señalar que el artículo 17, apartado 1, letra b), y el artículo 17, apartado 3, de la Directiva 2003/96 también contemplan la posibilidad de que los Estados miembros apliquen reducciones impositivas en otras situaciones. Sin embargo, estas no son pertinentes para el presente asunto.

²⁴ Este artículo establece que los Estados miembros tendrán libertad para introducir las reducciones en el nivel impositivo prescrito en la Directiva reembolsando parte del importe del impuesto. Además, el artículo 6, letra b), de la Directiva establece que también podrán introducirse exenciones mediante un tipo diferenciado.

67. Por otra parte, por lo que respecta al primer criterio previsto en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la referida Directiva, el artículo 1, apartado 1, de la EAVG 2011 establece que el impuesto sobre la energía será reembolsado por año natural en la medida en que exceda en total el 0,5 % del valor de producción neto. Como señala el Gobierno austriaco, este requisito, referido al valor de producción neto, garantiza que solo las empresas consideradas como «empresas de elevado consumo energético» con arreglo al artículo 17, apartado 1, letra a), puedan beneficiarse del régimen de ayudas controvertido.²⁵

68. Además, como señala el Gobierno austriaco, la restricción del grupo de beneficiarios del régimen de ayudas controvertido introducida por la BBG 2011 es del todo conforme con la definición de «empresa de elevado consumo energético» establecida en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96. En efecto, el Gobierno austriaco, al restringir el grupo de beneficiarios a las empresas dedicadas principalmente a la producción de bienes materiales, no ha hecho más que aplicar un criterio más restrictivo en relación con el sector industrial, acogiéndose a la posibilidad ofrecida a los Estados miembros por el artículo 17, apartado 1, letra a). En el mismo sentido, he de señalar que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 no se opone a una normativa nacional que establece reducciones impositivas por el consumo de electricidad a favor de empresas de elevado consumo energético del sector manufacturero únicamente.²⁶

69. En cuanto al segundo criterio establecido en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, referido a los niveles mínimos de imposición, considero que, como explica el Gobierno austriaco, el régimen de ayudas controvertido también cumple dicho criterio.

70. En efecto, del artículo 2, apartados 1 y 2, de la EAVG 2011 se desprende fundamentalmente que la devolución del impuesto, que constituye la ayuda, se calcula obteniendo la diferencia entre el importe total del impuesto abonado y el mayor de los dos importes siguientes: o bien el importe que corresponde al 0,5 % del valor de producción neto, o bien la suma de los niveles mínimos de imposición aplicables a las fuentes de energía de que se trata.

71. Este método de cálculo de la ayuda garantiza, por una parte, que únicamente se beneficien de la ayuda aquellas empresas consideradas como «empresas de elevado consumo energético» en el sentido del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 y, por otra parte, que la ayuda concedida a los beneficiarios siempre respete los niveles mínimos de imposición exigidos en el cuadro C del anexo I de la Directiva.

72. Surge a continuación la cuestión de si en el litigio principal también se cumple la condición establecida en el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014.

b) Sobre el artículo 44, apartados 1 a 3, del Reglamento n.º 651/2014

73. A continuación, comentaré primero brevemente el artículo 44, apartados 1 y 2, cuya interpretación no es objeto, en mi opinión, de serias dudas, antes de abordar la interpretación del artículo 44, apartado 3.

²⁵ Parto del principio de que hay que entender el «valor de producción neto» mencionado en el artículo 1, apartado 1, de la EAVG 2011 como referido al «valor añadido» en el sentido del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

²⁶ Véase la sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS — Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17), apartados 45 a 52.

1) Sobre la interpretación del artículo 44, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014

74. En virtud del artículo 44, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014, para que el régimen de ayudas quede eximido de la obligación de notificación, deben cumplirse las condiciones previstas en el capítulo I. El artículo 5, apartado 1, que se encuentra en el capítulo I de dicho Reglamento, dispone que este Reglamento solamente se aplicará a las ayudas transparentes. Más concretamente, en relación con las ayudas en forma de ventajas fiscales, el artículo 5, apartado 2, letra d), del citado Reglamento establece que esas ayudas se considerarán transparentes cuando la medida en cuestión establezca un límite que garantice que no se supera el umbral aplicable.

75. Dilly's Wellnesshotel alega que el régimen de ayudas controvertido no cumple esta condición establecida en el artículo 5, apartado 2, letra d), del Reglamento n.º 651/2014, pues estima que, dado que el régimen de ayudas controvertido no prevé ningún límite, dicho régimen de ayudas no es transparente en el sentido del artículo 5, apartado 2, letra d), del Reglamento.

76. Al igual que el órgano jurisdiccional remitente, y como sostienen el Gobierno austriaco y la Comisión, considero que el artículo 5, apartado 2, letra d), no es pertinente en el presente asunto. En efecto, con arreglo a la redacción de dicho artículo, el límite de que se trata solo es pertinente en la medida en que se aplique un umbral de notificación. Pues bien, por lo que se refiere a las ayudas en forma de reducciones de los impuestos medioambientales concedidas en virtud de la Directiva 2003/96, debo observar que el Reglamento n.º 651/2014 no ha previsto ningún umbral de notificación.²⁷

2) Sobre la interpretación del artículo 44, apartado 2, del Reglamento n.º 651/2014

77. Según el artículo 44, apartado 2, del Reglamento n.º 651/2014, los beneficiarios del régimen de ayudas de que se trate deben seleccionarse sobre la base de criterios transparentes y objetivos.

78. En este aspecto, entiendo el argumento de Dilly's Wellnesshotel de que el régimen de ayudas controvertido no reúne esta condición porque no hay ninguna razón que justifique que la reducción del impuesto se conceda únicamente a las empresas de fabricación de productos.

79. En primer lugar, ha de señalarse que la cuestión de la determinación de las empresas beneficiarias de la ayuda aparece regulada principalmente en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96. Como se ha explicado en el punto 68 de las presentes conclusiones, la restricción del grupo de beneficiarios del régimen de ayudas controvertido es del todo conforme con las condiciones establecidas en dicho artículo.

80. Por otra parte, considero que ha de entenderse que los requisitos de transparencia y objetividad establecidos en el artículo 44, apartado 2, del Reglamento n.º 651/2014 exigen, por una parte, que la ley nacional de cada Estado miembro identifique con claridad el grupo de beneficiarios con arreglo al artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 y, por otra parte, que se determine ese grupo de beneficiarios de tal forma que las ayudas se concedan de la misma manera a todos los competidores que se hallen en la misma situación de hecho, como establece el considerando 64 del Reglamento n.º 651/2014.

²⁷ En cambio, el artículo 4 de ese Reglamento fija los umbrales de notificación para otros tipos de ayudas, para las cuales será pertinente el artículo 5, apartado 2, letra d), en el supuesto de que estas ayudas se concedan en forma de ventajas fiscales. En cuanto al régimen de ayudas de que se trata, debo señalar que el importe de la ayuda que se concede con arreglo a ese régimen de ayudas depende del consumo de energía de la empresa de que se trate y que, en consecuencia, el Reglamento n.º 651/2014 no delimita dicho importe.

81. En el presente asunto, ha de concluirse que el régimen de ayudas controvertido es conforme con esos requisitos, dado que, por una parte, identifica claramente los beneficiarios del régimen de ayudas controvertido en el artículo 2, apartado 1, de la EAVG 2011 y, por otra parte, las ayudas se conceden de la misma manera a todos los competidores que se hallan en la misma situación de hecho, en este caso, a las empresas dedicadas principalmente, de forma demostrable, a la producción de bienes materiales.

3) Sobre la interpretación del artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014

82. Según el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014, los regímenes de ayudas en forma de reducciones fiscales deben basarse, bien en una reducción del tipo del impuesto medioambiental aplicable, bien en el pago del importe de una compensación fija, bien en una combinación de ambos mecanismos.

83. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en síntesis, si el régimen de ayudas controvertido se basa en uno de esos tres mecanismos, dado que la reducción fiscal establecida en la EAVG 2011 viene determinada por una fórmula de cálculo concreta.

84. Sobre esta cuestión, procede, antes de nada, determinar qué es lo que ha de entenderse más precisamente por la condición establecida en el artículo 44, apartado 3 y, a continuación, si el régimen de ayudas cumple esta condición.

85. En cuanto a este primer aspecto, señalaré, de entrada, que considero que esta condición, introducida por el Reglamento n.º 651/2014 y que no figuraba en el antiguo Reglamento de exención por categorías,²⁸ aún no ha sido objeto de apreciación por el Tribunal de Justicia.

86. Por otra parte, en relación con las ayudas en forma de reducciones fiscales concedidas con arreglo a la Directiva 2003/96, debo señalar que, a tenor del considerando 64 del Reglamento n.º 651/2014, «para salvaguardar mejor la señal de precios que el impuesto medioambiental pretende transmitir a las empresas», los Estados miembros deben tener la opción de «diseñar el régimen de reducción fiscal sobre la base de un mecanismo de pago de un importe fijo de compensación anual (devolución del impuesto)».

87. A la vista de la última parte de ese considerando, que contiene, de hecho, una definición de la expresión «pago de un importe fijo de compensación anual», entiendo que el artículo 44, apartado 3, exige que el régimen de ayudas se base, bien en un mecanismo de devolución del impuesto que otorgue un importe fijo anual, bien en un mecanismo de reducción de los tipos impositivos aplicables, en cuyo caso la ayuda no adopta la forma de una devolución, sino que se concede a través de la propia configuración del impuesto, aplicando tipos reducidos, bien en una combinación de ambos mecanismos. Como he explicado en el punto 66 y en la nota 24 de las presentes conclusiones, ambos métodos están también contemplados en el artículo 6, letras b) y c), de la Directiva 2003/96 para las reducciones impositivas.

88. Aparte de este requisito, el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014 no establece, en mi opinión, presupuestos de aplicación de esos mecanismos. En cambio, como se ha explicado en los puntos 63 a 71 de las presentes conclusiones, el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 sí establece tales presupuestos en relación con las reducciones impositivas, los cuales concurren en el presente asunto.

²⁸ Las ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales se regían por el artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008. Con arreglo a dicho artículo, los regímenes de ayudas que reunían las condiciones enunciadas por la Directiva 2003/96 quedaban dispensados de la obligación de notificación siempre que los beneficiarios pagaran al menos el nivel impositivo mínimo comunitario establecido en la Directiva 2003/96 y las reducciones fiscales se concedieran para períodos máximos de diez años.

89. Por otra parte, considero que esta interpretación en relación con el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014 es del todo conforme con el objetivo general del Reglamento n.º 651/2014. En efecto, uno de los objetivos de este Reglamento es reforzar la transparencia y el control y prever una adecuada evaluación de los regímenes muy grandes, teniendo en cuenta sus efectos sobre la competencia en el mercado interior.²⁹

90. A este respecto, al igual que la Comisión, entiendo el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014 en el sentido de que, si los regímenes de ayudas se basan en uno de los tres mecanismos contemplados en dicho artículo, esto quiere decir que el importe de la ayuda se concede de forma transparente.

91. En el presente asunto, considero, al igual que la Comisión y el Gobierno austriaco, que el régimen de ayudas controvertido cumple la condición establecida en el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014.

92. La Comisión considera que el régimen de ayudas controvertido se basa en «una reducción del tipo del impuesto medioambiental aplicable» en el sentido del artículo 44, apartado 3, con arreglo a una interpretación eminentemente teleológica de dicho artículo.

93. En mi opinión, el régimen de ayudas controvertido se basa más bien en un «pago de un importe fijo de compensación», es decir, un mecanismo de devolución del impuesto que concede un importe fijo anual. Más concretamente, el régimen de ayudas controvertido establece una devolución del impuesto sobre la energía abonado, a petición del interesado, por año natural. Con arreglo a ese impuesto abonado, el cálculo del régimen de ayudas controvertido establece una devolución fija, en el sentido de que, como alega el Gobierno austriaco, ese cálculo no deja ningún margen a la Administración tributaria a la hora de determinar el importe que ha de reembolsarse.

94. En consecuencia, procede desestimar la argumentación expuesta por Dilly's Wellnesshotel que apunta a que la regulación del régimen de ayudas controvertido no cumple la condición establecida en el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014, especialmente porque la devolución se calcula, según esa parte, con arreglo a una fórmula de cálculo concreta, en tanto en cuanto el importe que se devuelve depende del consumo de energía de la empresa de que se trate. Ha de señalarse que todas las ayudas en forma de reducciones impositivas concedidas con arreglo a la Directiva 2003/96 se calculan, por su propia naturaleza, sobre la base del consumo concreto de energía de las empresas afectadas.³⁰

95. Por consiguiente, propondré al Tribunal de Justicia que responda a la tercera cuestión prejudicial, letra a), que el artículo 44, apartado 3, del Reglamento n.º 651/2014 ha de interpretarse en el sentido de que incluye un régimen de ayudas que esté basado en un mecanismo de devolución del impuesto medioambiental y que fije explícitamente, mediante ley, una fórmula de cálculo para establecer el importe de la devolución de ese impuesto, como el régimen de ayudas controvertido en el procedimiento principal.

²⁹ Véanse, en particular, los considerandos 3 a 5 del Reglamento n.º 651/2014.

³⁰ Véase también la nota 27 de las presentes conclusiones.

V. Conclusión

96. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la tercera cuestión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria):

- «1) El artículo 44, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, ha de interpretarse en el sentido de que incluye un régimen de ayudas que esté basado en un mecanismo de devolución del impuesto medioambiental y que fije explícitamente, mediante ley, una fórmula de cálculo para establecer el importe de la devolución de ese impuesto, como el régimen de ayudas controvertido en el procedimiento principal.
- 2) El artículo 58, apartado 1, del Reglamento n.º 651/2014 debe interpretarse en el sentido de que dicho Reglamento confiere una exención de la obligación de notificación a las ayudas individuales en forma de reducciones de impuestos medioambientales concedidas en virtud 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, antes del 1 de julio de 2014, como las ayudas concedidas en virtud del régimen de ayudas controvertido en el procedimiento principal respecto al período comprendido entre el mes de febrero de 2011 y el 30 de junio de 2014, siempre que dichas ayudas cumplan las condiciones establecidas en el artículo 44 del Reglamento n.º 651/2014.»