

II

(Atti non legislativi)

DECISIONI

DECISIONE (UE) 2018/884 DELLA COMMISSIONE

del 16 ottobre 2017

relativa alla misura di aiuto SA.32874 (2012/C) [ex SA.32874 (2011/NN)] alla quale la Danimarca ha dato esecuzione

[notificata con il numero C(2017) 4461]

(Il testo in lingua danese è il solo facente fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 108, paragrafo 2, primo comma ⁽¹⁾,

dopo aver invitato gli interessati a presentare osservazioni a norma del suddetto articolo e viste le osservazioni trasmesse,

considerando quanto segue:

I. PROCEDIMENTO

- (1) Con lettera del 17 marzo 2011 la rappresentanza permanente della Danimarca presso l'Unione europea ha inviato alla Commissione una notificazione preventiva relativa alla misura in questione (sgravio ed esenzione con riguardo all'imposta connessa alla tutela dell'acqua potabile).
- (2) Nell'ambito dell'esame della suddetta notificazione preventiva, il 27 aprile 2011 i servizi della Commissione hanno chiesto alle autorità danesi alcune informazioni aggiuntive.
- (3) Con lettera del 16 settembre 2011 le autorità danesi hanno trasmesso le informazioni aggiuntive che i servizi della Commissione avevano richiesto in data 27 aprile 2011.
- (4) Una volta ricevute le suddette informazioni, tra le autorità danesi e i servizi della Commissione si sono tenute due riunioni tecniche: una il 3 ottobre e l'altra il 10 novembre 2011. Dopo la riunione del 10 novembre 2011 le autorità danesi hanno fornito alla Commissione ulteriori informazioni aggiuntive.
- (5) Sulla scia della riunione del 10 novembre 2011, la rappresentanza permanente della Danimarca presso l'Unione europea ha inoltre annunciato, con lettera del 17 novembre 2011, il ritiro della notificazione preventiva relativa alla misura in questione.

⁽¹⁾ Dal 1° dicembre 2009 gli articoli 87 e 88 del trattato CE sono diventati rispettivamente gli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea («TFUE»). In entrambi i casi le disposizioni sono sostanzialmente identiche. Ai fini della presente decisione, i riferimenti agli articoli 107 e 108 del TFUE si intendono fatti, ove opportuno, rispettivamente agli articoli 87 e 88 del trattato CE. Il TFUE ha inoltre introdotto alcuni cambiamenti nella terminologia, come la sostituzione di «Comunità» con «Unione», di «mercato comune» con «mercato interno» e di «Tribunale di primo grado» con «Tribunale». Nella presente decisione viene utilizzata la terminologia del TFUE.

- (6) Con fax del 14 dicembre 2011 i servizi della Commissione hanno annunciato alle autorità danesi l'apertura di un fascicolo di aiuto non notificato con il numero SA.32874 (2011/NN), perché l'imposta era stata applicata ancor prima della notificazione preventiva e senza l'approvazione della Commissione.
- (7) Con lettera del 27 dicembre 2011 la rappresentanza permanente della Danimarca presso l'Unione europea ha trasmesso alla Commissione una lettera delle autorità danesi in cui queste ultime annunciavano la fine del regime di imposizione in questione al 31 dicembre 2011 e la sua sostituzione con un aumento dell'imposta generale sull'acqua, il cui meccanismo era già stato esaminato dalla Commissione nell'ambito del fascicolo di aiuto NN 1/2005 ⁽²⁾.
- (8) Con lettera del 22 marzo 2012 ⁽³⁾ la Commissione ha informato la Danimarca di aver deciso, in data 21 marzo 2012, di avviare il procedimento previsto all'articolo 108, paragrafo 2, del TFUE (di seguito, il «procedimento di indagine formale») relativamente alla misura in questione e ha invitato le autorità danesi a presentare le loro osservazioni entro un mese.
- (9) La decisione della Commissione di avviare il procedimento (di seguito, la «decisione di avvio») è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* ⁽⁴⁾. La Commissione ha invitato le parti interessate a presentare le loro osservazioni sulla misura in questione.
- (10) La Commissione ha ricevuto da una parte interessata («Landbrug & Fødevarer», di seguito «la parte interessata») alcune informazioni che essa ha trasmesso alla Danimarca per darle la possibilità di commentarle.
- (11) Con lettera del 16 maggio 2012 la rappresentanza permanente della Danimarca presso l'Unione europea ha trasmesso alla Commissione una lettera in cui le autorità danesi chiedevano una proroga fino all'11 giugno 2012 per la presentazione delle loro osservazioni. Questa proroga è stata concessa con fax del 24 maggio 2012.
- (12) Con lettera del 12 giugno 2012, la rappresentanza permanente della Danimarca presso l'Unione europea ha comunicato le osservazioni delle autorità danesi sull'avvio del procedimento di indagine formale.
- (13) Il 2 luglio 2012 la rappresentanza permanente della Danimarca presso l'Unione europea ha trasmesso la risposta delle autorità danesi alle osservazioni formulate dalla parte interessata.
- (14) Il 10 settembre 2013 i servizi della Commissione hanno chiesto alle autorità danesi alcune precisazioni sulle loro osservazioni in merito all'avvio del procedimento di indagine formale.
- (15) Con lettera del 7 novembre 2013 la Danimarca ha fornito le precisazioni richieste. Il 19 aprile 2016 le autorità danesi hanno trasmesso altre informazioni aggiuntive in risposta a una lettera della Commissione del 10 novembre 2015.

II. DESCRIZIONE

- (16) Il 27 dicembre 2008 il Parlamento danese ha adottato una disposizione che istituisce un'imposta sui permessi di captazione delle acque sotterranee, i cui proventi sono destinati a finanziare l'individuazione e la pianificazione della gestione delle zone che presentano un'importanza particolare per l'approvvigionamento di acqua potabile. Tale disposizione è stata recepita nel capitolo IV *bis* (articolo 24) della legge codificata n. 935 del 24 settembre 2009.
- (17) L'imposta, calcolata in funzione del quantitativo d'acqua che può essere prelevato annualmente in base al permesso, ammontava a 0,305 DKK (circa 0,04 EUR) per m³ nel 2009, a 0,315 DKK nel 2010 e a 0,310 DKK nel 2011.

⁽²⁾ Nell'ambito di questo fascicolo la Commissione ha concluso che il meccanismo di imposizione non comportava elementi di aiuto di Stato.

⁽³⁾ Lettera SG-Greffe(2012) D/5011.

⁽⁴⁾ GU C 114 del 19.4.2012, pag. 4.

- (18) L'imposta, la cui riscossione era inizialmente prevista sino a fine 2017, deve essere interamente versata dai proprietari dei sistemi generali di alimentazione idrica ⁽⁵⁾ (articolo 24 *bis* della legge codificata). Gli utenti che detengono un permesso di captazione per i pozzi di loro proprietà pagano soltanto un terzo dell'imposta calcolata sul quantitativo che può essere prelevato annualmente. Quando il permesso riguarda un volume superiore a 25 000 m³, il titolare paga un terzo dell'imposta calcolata su 25 000 m³ (articolo 24 *ter* della legge codificata). Un'esenzione totale è concessa ai titolari di un permesso di captazione relativo a quantitativi inferiori a 6 000 m³ di acqua all'anno (articolo 24 *quater* della legge codificata).
- (19) Stando alle informazioni disponibili, in Danimarca sono stati rilasciati 85 000 permessi di captazione privati, in gran parte riguardanti il settore agricolo. Il numero dei permessi per volumi inferiori a 6 000 m³ è stimato a 75 000. Le autorità danesi non possono garantire che tutte le imprese danesi del settore agricolo dispongano di un proprio permesso di captazione e che non dipendano quindi dall'approvvigionamento pubblico. Tuttavia, secondo le suddette autorità, le aziende che potrebbero essere allacciate a un sistema di alimentazione pubblico sono normalmente in possesso di un permesso di captazione e ricorrono al sistema pubblico solo per le loro necessità domestiche.
- (20) I numeri forniti dalle autorità danesi per l'anno 2009 mostrano che 12 275 titolari di permessi hanno usufruito di uno sgravio d'imposta pari a un importo medio annuo di 1 080 EUR e che i permessi si riferivano in media a un quantitativo di 35 500 m³ d'acqua. I dati relativi al periodo 2009-2011 mostrano che nel settore agricolo 1 091 imprese hanno beneficiato di sgravi d'imposta superiori al massimale *de minimis*. Le autorità danesi hanno precisato che 106 titolari di permessi sono registrati come imprese di trasformazione alimentare.

III. MOTIVI CHE HANNO INDOTTO ALL'AVVIO DEL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

- (21) La Commissione ha avviato il procedimento di indagine formale per i seguenti motivi:
- durante l'esame del fascicolo la Commissione aveva osservato che la misura in questione corrispondeva *prima facie* alla definizione di aiuto di Stato: la misura era concessa dallo Stato (che si privava di risorse concedendo uno sgravio o un'esenzione d'imposta), favoriva talune imprese (nell'ambito del fascicolo, in grande maggioranza gli imprenditori del settore agricolo titolari di permessi di captazione privati e, tra questi, coloro che beneficiavano di un'esenzione piuttosto che di uno sgravio, mentre tutti beneficiavano di uno sgravio dell'onere finanziario normalmente previsto), poteva incidere sugli scambi ed era tale da falsare la concorrenza,
 - le spiegazioni fornite dalle autorità danesi non permettevano né di stabilire l'applicabilità dei regolamenti *de minimis* riguardanti, rispettivamente, le attività di produzione primaria (regolamento (CE) n. 1535/2007 della Commissione ⁽⁶⁾) e la trasformazione/commercializzazione dei prodotti agricoli (regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione ⁽⁷⁾), né di giustificare la differenziazione dei livelli di imposizione con la logica del sistema fiscale,
 - l'elemento di aiuto non sembrava conforme né alle pertinenti disposizioni della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale (di seguito, la «disciplina per la tutela ambientale») ⁽⁸⁾, alla quale rimandano gli orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013 ⁽⁹⁾, né alle disposizioni del quadro unionale temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'accesso al finanziamento nell'attuale situazione di crisi economica e finanziaria (di seguito, «il quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi») ⁽¹⁰⁾, invocate dalle autorità danesi.

IV. OSSERVAZIONI DELLE AUTORITÀ DANESI

- (22) Nella comunicazione trasmessa per e-mail del 12 giugno 2012, le autorità danesi hanno fornito una nuova descrizione dettagliata della misura in questione e del contesto in cui essa s'inserisce e hanno condiviso la loro analisi della misura. Tale analisi, illustrata di seguito, parte dal presupposto che la misura non comporti elementi di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, non solo perché non è selettiva, ma anche perché è giustificata dalla natura del sistema fiscale danese. L'analisi prosegue con un altro presupposto secondo cui, anche se la misura dovesse comportare un elemento di aiuto di Stato, tale aiuto sarebbe compatibile con il mercato interno. Essa si conclude con una motivazione in base alla quale, anche se la Commissione dovesse ritenere che la misura in questione comporta aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno, diversi fattori indicano che non è necessario procedere a un recupero degli aiuti.

⁽⁵⁾ L'espressione «sistema generale di alimentazione idrica» indica gli impianti pubblici o privati che forniscono acqua potabile ad almeno 10 nuclei familiari.

⁽⁶⁾ Regolamento (CE) n. 1535/2007 della Commissione, del 20 dicembre 2007, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti *de minimis* nel settore della produzione dei prodotti agricoli (GU L 337 del 21.12.2007, pag. 35).

⁽⁷⁾ Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore («de minimis») (GU L 379 del 28.12.2006, pag. 5).

⁽⁸⁾ GU C 82 dell'1.4.2008, pag. 1.

⁽⁹⁾ GU C 319 del 27.12.2006, pag. 1.

⁽¹⁰⁾ GU C 16 del 22.1. 2009, pag. 1. Questo quadro è stato esteso nel 2009 alla produzione primaria di prodotti agricoli (GU C 261 del 31.10.2009, pag. 2) e successivamente prorogato sino a fine 2011 in tutti i settori in cui è applicabile (GU C 6 dell'11.1.2011, pag. 5).

Assenza di aiuto di Stato

- (23) Le autorità danesi non condividono il punto di vista della Commissione, secondo cui la misura in questione comporta un elemento di aiuto che soddisfa tutte le condizioni dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE. Esse ritengono in particolare che l'imposta riscossa in base all'articolo 24 *ter* della legge codificata (cfr. il paragrafo 18) non favorisca talune imprese o talune produzioni. Per quanto riguarda l'esenzione di cui all'articolo 24 *quater* della legge codificata, esse indicano che, anche se l'esenzione conferisce un vantaggio selettivo, tale vantaggio è talmente limitato da non poter falsare la concorrenza e da incidere sugli scambi tra Stati membri.
- (24) A sostegno della loro prima motivazione, ovvero che l'imposta non favorisce talune imprese o talune produzioni, le autorità danesi fanno riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, che precisa innanzitutto che occorre accertare se una misura statale adottata «nell'ambito di un dato regime giuridico [...] rappresenti un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga» ⁽¹⁾, ma anche che le imposte o tasse che introducono una differenziazione tra imprese, e che di conseguenza sono selettive *prima facie*, non rientrano nella definizione degli aiuti di Stato quando tale distinzione risulta dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale in questione ⁽²⁾. Secondo le suddette autorità, sempre in base alla giurisprudenza della Corte, occorre innanzitutto determinare quale debba essere il sistema normale o di riferimento da utilizzare per esaminare la selettività di una misura e poi verificare se alcune imprese coperte da questo sistema di riferimento ottengono un vantaggio rispetto alle altre che partecipano allo stesso sistema.
- (25) Sulla base di questi riferimenti alla giurisprudenza, le autorità danesi indicano che, al paragrafo 15 della decisione di avvio, la Commissione si è accontentata di affermare che la misura in questione favorisce talune imprese (gli imprenditori del settore agricolo titolari di permessi di captazione privati e, tra questi, coloro che beneficiano di un'esenzione piuttosto che di uno sgravio, mentre tutti beneficiano di uno sgravio dell'onere finanziario normalmente previsto), senza fornire una giustificazione più circostanziata, e che essa sembra quindi considerare che l'imposta istituita dall'articolo 24 *bis* della legge codificata, in altri termini l'imposta che devono versare i proprietari di sistemi generali di alimentazione idrica, debba fungere da quadro di riferimento per tutti gli altri proprietari di impianti di captazione idrica e che questi ultimi si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga a quella dei primi citati e delle imprese che ricevono acqua da un sistema generale di alimentazione idrica, il che fa sì che gli sgravi e le esenzioni previsti dagli articoli 24 *ter* e *quater* conferiscano un vantaggio selettivo.
- (26) Le autorità danesi non condividono il punto di vista della Commissione. A loro parere, l'imposta prevista dall'articolo 24 *bis* della legge codificata non può essere considerata il quadro di riferimento da utilizzare per il semplice fatto che quest'imposta è più alta di quelle previste dagli articoli 24 *ter* e *quater*. Inoltre il numero dei proprietari di sistemi generali soggetti all'imposta di cui all'articolo 24 *bis* della legge codificata è nettamente inferiore a quello dei proprietari degli impianti soggetti all'imposta prevista dall'articolo 24 *ter*. Secondo le autorità danesi, l'istituzione nel 2009 del regime di imposizione ha determinato la nascita di due sistemi di riferimento: uno, *sui generis*, per i proprietari di sistemi generali di alimentazione idrica (e, indirettamente, per le imprese che hanno il diritto di utilizzare l'acqua fornita da questi sistemi) e uno per tutti gli altri proprietari di impianti di captazione delle acque sotterranee.
- (27) Secondo le autorità danesi, la coesistenza di due sistemi di riferimento fa sì che coloro che pagano l'imposta di cui all'articolo 24 *bis* della legge codificata non si trovino in una situazione giuridica analoga a quella delle imprese che versano l'imposta prevista all'articolo 24 *ter* o che beneficiano di un'esenzione in base all'articolo 24 *quater* della medesima legge, per i seguenti motivi:
- i proprietari dei sistemi generali di alimentazione idrica sono tenuti, diversamente dagli altri, a fornire acqua potabile e possono includere l'importo dell'imposta nel prezzo fatturato ai consumatori,
 - i consumatori e le imprese che si trovano nella zona di approvvigionamento di un sistema generale di alimentazione idrica non possono cambiare fornitore,
 - i proprietari dei sistemi generali di alimentazione idrica non sono imprese, dal momento che la Corte definisce «impresa» qualsiasi entità che svolga un'attività economica, a prescindere dalla sua forma e dal suo status giuridico (l'attività economica è a sua volta definita come qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato); dal momento che i fornitori di acqua non possono ampliare la propria clientela, considerata l'impossibilità che hanno i consumatori di cambiare fornitore, non esiste un mercato esposto alla concorrenza,

⁽¹⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 22 dicembre 2008, *British Aggregates*, C-487/06, ECLI:EU:C:2008:757, punto 82.

⁽²⁾ Sentenza della Corte di giustizia dell'8 novembre 2001, *Adria Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, punto 42, e sentenza della Corte di giustizia dell'8 settembre 2011, *Commissione/Paesi Bassi*, C-279/08, ECLI:EU:C:2011:551, punto 62.

- in tale contesto, coloro che sono stati assoggettati all'imposta prevista dagli articoli 24 *ter* e *quater* della legge codificata non possono essere considerati beneficiari di un vantaggio rispetto a coloro che hanno versato l'imposta di cui all'articolo 24 *bis* della legge codificata, perché questi ultimi non sono imprese,
 - le imprese che utilizzano i servizi di un sistema generale di alimentazione idrica pagano l'imposta indirettamente (cfr. il primo trattino) e sono tassate in base ai consumi di acqua effettivi; le imprese che prelevano autonomamente l'acqua sono invece tassate sul quantitativo di captazione autorizzato, senza tenere conto dei loro consumi effettivi,
 - i proprietari privati di impianti di captazione idrica devono richiedere regolarmente un diritto di captazione, dal momento che i permessi hanno una durata compresa tra dieci e quindici anni (per l'irrigazione la durata è di quindici anni); questo comporta un rischio di eccessiva imposizione, in quanto l'imposta si riferisce al quantitativo d'acqua che può essere prelevato e non a quello che viene effettivamente consumato,
 - dal momento che esiste una differenza di base imponibile tra i sistemi generali di alimentazione idrica e gli impianti di captazione privati, è possibile che l'imposta più bassa pagata dalle imprese proprietarie di impianti privati non comporti alcun vantaggio economico; ciò avviene, ad esempio, se nel corso di un anno le precipitazioni riducono le necessità di irrigazione e, di conseguenza, i consumi idrici a un quantitativo inferiore a quello prelevabile e che è soggetto a imposta; stando alle informazioni provenienti dalla banca dati *Jupiter*, gestita dal Servizio nazionale di studi geologici per la Danimarca e la Groenlandia, nel periodo 2009-2011 le aziende agricole hanno consumato all'incirca solo il 34 % del quantitativo coperto dai permessi di captazione (questi valori presentano tuttavia un certo livello di incertezza in quanto i produttori primari non sono tenuti a misurare il quantitativo esatto di acqua prelevata); per le imprese di trasformazione alimentare questa percentuale è del 48 %,
 - le imprese che si trovano nella zona coperta da un sistema generale di alimentazione idrica hanno la possibilità di allacciarsi a questo sistema, mentre le imprese che si trovano al di fuori della zona sono abilitate a predisporre un proprio impianto di alimentazione idrica, ma i costi di installazione e di manutenzione di quest'ultimo, nonché quelli dell'eventuale purificazione dell'acqua, sono a carico dell'impresa, così come il costo dei controlli di qualità che i comuni potrebbero richiedere.
- (28) Le autorità danesi sottolineano altresì che coloro che pagano l'imposta di cui all'articolo 24 *bis* della legge codificata non si trovano in una situazione fattuale analoga a quella delle imprese che versano l'imposta prevista dall'articolo 24 *ter* o che beneficiano di un'esenzione in base all'articolo 24 *quater* della medesima legge, per i seguenti motivi:
- le aziende agricole che prelevano l'acqua autonomamente non entrano direttamente in concorrenza con le imprese allacciate a un sistema generale di alimentazione idrica; la posizione geografica di queste aziende fa sì che quasi tutte dispongano di un proprio impianto di approvvigionamento idrico e anche se dovessero esistere aziende allacciate a un sistema generale di alimentazione idrica, quelle che consumano grandi quantitativi d'acqua devono possedere un permesso di captazione complementare per riservare al consumo familiare l'acqua potabile proveniente dal sistema generale di alimentazione idrica,
 - molte aziende e imprese possiedono un permesso per la captazione delle acque superficiali e non devono quindi essere sottoposte all'imposta relativa alla captazione delle acque sotterranee ⁽¹³⁾; il fatto di assoggettare le aziende che prelevano acque sotterranee a un'imposta inferiore ha permesso di compensare la differenza di trattamento tra le imprese che prelevano acque sotterranee e quelle che prelevano acque superficiali non soggette all'imposta,
 - la qualità delle acque non è la stessa per le imprese che sono allacciate a un sistema generale di alimentazione idrica e per quelle che possiedono un permesso di captazione; l'acqua fornita dai sistemi generali di alimentazione idrica deve essere potabile, mentre quella proveniente da impianti di captazione privati supera spesso i tenori massimi ammissibili di pesticidi, nitrati e batteri e i titolari dei permessi di captazione devono investire tra 10 000 e 50 000 DKK per conformarsi ai requisiti della legislazione sull'acqua potabile.
- (29) Le autorità danesi sottolineano che, in base al sistema impositivo vigente in Danimarca, la distinzione non viene fatta tra imprese di settori diversi che si trovano in una situazione identica, ma tra imprese che possiedono o meno un impianto di captazione idrica. Tale sistema non opera invece alcuna distinzione tra processi o prodotti potenzialmente sostituibili immessi su un mercato aperto alla concorrenza, in quanto l'acqua prelevata non viene poi venduta sul mercato. Analogamente, il fatto che i produttori primari non possano scegliere liberamente tra la captazione e l'approvvigionamento presso un sistema generale di alimentazione idrica a causa della loro posizione geografica implica che non esiste un nesso potenziale di concorrenza, né una qualche forma di sostituibilità tra le acque sotterranee prelevate per l'irrigazione e l'acqua potabile erogata alle imprese e ai cittadini dai sistemi generali di alimentazione idrica.

⁽¹³⁾ Il quantitativo totale delle acque superficiali prelevabili ammonta a circa 188 milioni di m³ all'anno, di cui 13 milioni di m³ per i produttori primari (circa 500 aziende), soprattutto a fini di irrigazione. Il maggiore permesso concesso per l'irrigazione nel periodo 2009-2011 è stato di 270 000 m³/anno, mentre quello per l'allevamento è stato di 511 000 m³/anno.

- (30) Secondo le autorità danesi, tutti questi elementi portano a concludere che l'imposta applicata ai proprietari di sistemi generali di alimentazione idrica non conferisce alcun vantaggio selettivo alle imprese che hanno il diritto di prelevare l'acqua: considerato l'obiettivo perseguito dal regime impositivo (tutela dell'acqua potabile), nessun'altra impresa o produzione si trova infatti in una situazione fattuale e giuridica analoga, né è stata discriminata.
- (31) Per quanto riguarda il rapporto tra le imprese che versano l'imposta prevista dall'articolo 24 *ter* della legge codificata e quelle esentate dall'imposta in virtù dell'articolo 24 *quater* della medesima legge, le autorità danesi riconoscono che le imprese che esercitano un'attività economica e che hanno beneficiato di un'esenzione hanno ottenuto un vantaggio competitivo rispetto ai loro concorrenti che hanno dovuto versare un'imposta in base all'articolo 24 *ter*. Esse ritengono tuttavia che tale selettività dell'esenzione valga solo in riferimento a questi concorrenti e non alle imprese che sono tassate direttamente in virtù dell'articolo 24 *bis* della legge codificata, oppure indirettamente nella bolletta dell'acqua dopo essersi rifornite presso un sistema generale di alimentazione idrica. Queste non si trovano infatti in una situazione analoga.

Giustificazione dovuta alla natura o alla struttura del sistema fiscale

- (32) Secondo le autorità danesi, se la Commissione continua a ritenere che l'imposta danese, così come è stata applicata, favorisce talune imprese, nonostante le differenze di situazione fattuale e giuridica evocate, le eccezioni previste dal regime impositivo sono giustificate dalla natura e dalla gestione del sistema fiscale danese e il regime impositivo non comporta quindi alcun elemento di aiuto di Stato, sebbene le autorità danesi riconoscano ancora una volta che esiste effettivamente una differenza di trattamento tra le imprese che versano l'imposta istituita dall'articolo 24 *ter* della legge codificata e quelle esentate in virtù dell'articolo 24 *quater*. Se la Commissione ribadisce che le disposizioni dell'articolo 24 *bis* della legge codificata costituiscono il regime di imposizione normale e che le misure previste dagli articoli 24 *ter* e 24 *quater* della medesima legge sono eccezioni selettive, queste ultime sono giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale danese.
- (33) A tale proposito, le autorità danesi fanno notare che l'imposta più bassa versata dagli operatori diversi dai proprietari dei sistemi generali di alimentazione idrica trova peraltro giustificazione nel fatto che gli agricoltori e gli altri proprietari privati di impianti di alimentazione idrica devono finanziare autonomamente i costi di captazione idrica e che non hanno il diritto di allacciarsi a un sistema generale se si trovano al di fuori della zona coperta dai suddetti sistemi. A tale motivazione si aggiunge quella secondo cui l'imposta serve a finanziare la tutela e la conservazione delle risorse di acqua potabile e non a permettere agli agricoltori di irrigare le loro coltivazioni con acqua potabile. Secondo le autorità danesi, queste motivazioni sono sufficienti a giustificare la differenziazione operata dal regime impositivo e basata su una serie di differenze fattuali e giuridiche in linea con l'obiettivo del regime.
- (34) Per quanto riguarda lo sgravio d'imposta e il massimale fissato a 25 000 m³, previsti dall'articolo 24 *ter* della legge codificata, le autorità danesi adducono diverse motivazioni:
- questa misura riguardava tutte le imprese, indipendentemente dalle loro dimensioni, dalla posizione geografica e dal settore interessato;
 - lo sgravio è stato determinato nella misura di due terzi dell'ammontare dell'imposta sulla base di stime condotte al momento dell'istituzione dell'imposta, secondo le quali l'utilizzo effettivo era di un terzo dei quantitativi previsti dai permessi di captazione; queste stime sono state confermate da dati raccolti dopo l'entrata in vigore dell'imposta, che hanno mostrato che nel periodo 2009-2011 le imprese agricole del settore della produzione primaria hanno utilizzato al 34 % le quantità idriche previste dal loro permesso di captazione (per quanto riguarda le imprese di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli, durante lo stesso periodo il loro utilizzo dei permessi è stato del 48 %, ma dal momento che le imprese agricole del settore della produzione primaria rappresentano oltre il 90 % dei permessi rilasciati, è stato deciso di considerare il tasso di utilizzo del 34 % per tutti i beneficiari in modo da avere un sistema gestibile dal punto di vista amministrativo),
 - senza il massimale, il gettito dell'imposta prevista dall'articolo 24 *ter* della legge codificata sarebbe stato di 60 milioni di DKK, pari a oltre il doppio dell'importo previsto per la sua quota nel finanziamento delle attività di pianificazione previste, e vi sarebbe stata una peggiore ripartizione dell'onere dell'imposta tra gli agricoltori (forbice dell'importo da pagare compresa tra 80 e 335 EUR con il massimale e tra 40 e 35 000 EUR senza il massimale); inoltre se le imprese agricole avessero dovuto versare l'imposta interamente e non solo per un terzo, il gettito sarebbe stato di 138 milioni di DKK per la sola produzione primaria,

- il massimale permette di mantenere un certo livello di equità tra le imprese che utilizzano acque superficiali (non tassate) e quelle che utilizzano acque sotterranee,
 - dal momento che l'imposta è calcolata in base ai quantitativi prelevabili e non ai consumi effettivi, l'assenza di massimale avrebbe costretto talune imprese a pagare importi sproporzionati,
 - il massimale permette di stabilire un importo fisso da pagare per le imprese che possiedono permessi per oltre 25 000 m³, che costituiscono il 61 % delle aziende agricole; il vantaggio riguarda in realtà il 39 % delle imprese che possiedono permessi di captazione per meno di 25 000 m³, che hanno pagato solo una parte di quest'imposta forfettaria; questo significa che il vantaggio rappresenta al massimo circa 250 EUR/anno, in altre parole un importo nettamente inferiore al massimale *de minimis*,
 - il massimale consente di attenuare gli effetti che circostanze naturali (come i fattori climatici che influenzano le necessità di irrigazione, variabili da una regione all'altra) esercitano su imprese che realizzano gli stessi prodotti,
 - nella fattispecie, l'acqua costituisce un fattore di produzione e non un prodotto in sé; orbene, nell'ambito del fascicolo N 472/02 ⁽¹⁴⁾ relativo alla definizione di un massimale permanente dell'imposta fondiaria «per mille», la Commissione aveva concluso che il massimale stabilito era giustificato dalla logica del sistema fiscale, soprattutto per il ruolo centrale esercitato dalle terre come fattore di produzione agricolo,
 - il massimale non è selettivo né sul piano materiale, né su quello regionale: esso era infatti applicabile alle imprese di tutti i settori, indipendentemente dalle loro dimensioni o dai loro consumi idrici, non era subordinato ad alcun criterio (nemmeno geografico) che avrebbe escluso talune imprese e le autorità non avevano alcun potere discrezionale per poter derogare alle norme di calcolo dell'imposta (esse fanno riferimento in tal senso alle decisioni della Commissione nei fascicoli N 159/2009 e N 480/2007),
 - se, nonostante tutto, la Commissione dovesse ritenere che il massimale è selettivo, quest'ultimo è comunque giustificato dalla logica del sistema fiscale danese, dal momento che circa il 61 % dei titolari di permessi di captazione idrica privati versa l'imposta massima prevista dall'articolo 24 *ter* della legge codificata e che il pagamento di quest'importo massimo deve pertanto essere considerato la norma; l'obiettivo dell'imposta era di ricavare proventi per finanziare gli interventi dei comuni a favore della tutela dell'acqua e l'introduzione di un massimale destinato a evitare un onere finanziario eccessivo per il settore, pur garantendo un'equa ripartizione di tale onere tra operatori che realizzano le stesse produzioni ma che sono soggetti a un fabbisogno idrico influenzato da fattori naturali (tipo di terreni, livello di precipitazioni),
 - l'esistenza del massimale può trovare giustificazione alla luce delle disposizioni della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese ⁽¹⁵⁾, in quanto il massimale rientra in una logica redistributiva del sistema tributario (punto 24 della comunicazione della Commissione), non comporta elementi discrezionali ed è legato a un fattore che riveste una particolare importanza nel processo produttivo (punto 27 della comunicazione della Commissione). Tutti questi parametri permettono di definire una giustificazione in base alla natura e alla struttura del sistema fiscale. A tale proposito, le autorità danesi fanno nuovamente riferimento alla decisione della Commissione nel fascicolo N 472/02 per ribadire l'importanza dell'acqua in quanto fattore di produzione.
- (35) Per quanto riguarda l'esenzione prevista dall'articolo 24 *quater* della legge codificata e la discriminazione tra imprese dello stesso settore evidenziata nella decisione di avvio del procedimento di indagine formale, le autorità danesi fanno notare che la struttura del sistema fiscale rende logica un'esenzione della grande categoria dei piccoli permessi di captazione a causa degli scarsi proventi che potrebbero scaturire dall'imposta e della ridotta pressione esercitata dalla captazione sulle risorse idriche. Le autorità danesi indicano che, poiché l'imposta è calcolata sul quantitativo idrico che può essere teoricamente prelevato in base al permesso, le imprese avrebbero dovuto pagare circa solo 81 EUR nel 2009, 84 EUR nel 2010 e 83 EUR nel 2011. Inoltre, dal momento che la grande maggioranza dei permessi di captazione concessi riguardava un quantitativo medio di soli 1 000 m³/anno, l'importo dell'esenzione è stato soltanto di 40 EUR per l'intero periodo. Inoltre i piccoli permessi (relativi a quantitativi non superiori a 6 000 m³) si distinguono dagli altri permessi per il fatto che la loro concessione non prevede un obbligo dichiarativo, il che significa che non esiste un registro dei permessi che possa essere utilizzato dalle autorità fiscali danesi.
- (36) Le autorità danesi concludono la loro analisi della selettività indicando che solo l'esenzione prevista dall'articolo 24 *quater* della legge codificata potrebbe essere considerata selettiva in quanto favorisce talune imprese, ma che è comunque giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale danese. Esse aggiungono che, se la Commissione dovesse continuare a ritenere che il regime impositivo previsto dall'articolo 24 *bis* della legge codificata costituisce il sistema da prendere come riferimento, considerate le differenze di contesto fattuale e giuridico descritte, non esiste comunque alcuna discriminazione all'interno di tale sistema.

⁽¹⁴⁾ Decisione C(2003)777 def. COR modificata (cfr. documento C (2003)1224 def.).

⁽¹⁵⁾ GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3.

Distorsione della concorrenza e incidenza sugli scambi

- (37) Nelle comunicazioni trasmesse per e-mail del 12 giugno 2012 e del 7 novembre 2013 le autorità danesi affrontano questi aspetti da due punti di vista: innanzitutto, facendo un confronto tra il regime impositivo previsto dall'articolo 24 bis della legge codificata e quelli previsti dagli articoli 24 ter e quater; poi, mettendo a confronto il regime impositivo previsto dall'articolo 24 ter con quello istituito dall'articolo 24 quater.
- (38) Per quanto riguarda il primo confronto, le autorità danesi sottolineano che se una misura nazionale non soddisfa il criterio della selettività non può nemmeno falsare la concorrenza, né incidere sugli scambi tra Stati membri. Dal momento che esse ritengono di aver dimostrato che lo sgravio o l'esenzione dall'imposta non conferiscono alcun vantaggio a quanti ne beneficiano rispetto ad altre imprese che si trovano nella medesima situazione giuridica o fattuale, non sussiste distorsione di concorrenza ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (39) Quanto al secondo confronto, le autorità danesi riconoscono che i beneficiari di un'esenzione hanno ottenuto un vantaggio rispetto ad altre imprese, ma sottolineano che il valore di tale esenzione è talmente esiguo da non aver inciso in alcun modo sulle condizioni di concorrenza nel mercato interno. Lo dimostra il fatto che nessuna impresa ha presentato rimostranze. Esse ritengono inoltre che sia compito della Commissione dimostrare che una misura di aiuto è tale da falsare la concorrenza. A tale proposito, le autorità danesi fanno riferimento alla sentenza della Corte di giustizia del 24 ottobre 1996 nella causa C-329/93, Repubblica federale di Germania e *Hanseatische Industrie-Beteiligungen GmbH e Bremer Vulkan Verbund AG* contro Commissione delle Comunità europee⁽¹⁶⁾, in particolare al punto 52 secondo cui: «... benché, in taluni casi, possa evincersi dalle circostanze stesse in cui l'aiuto è stato concesso che esso è atto ad incidere sugli scambi fra Stati membri e a falsare o a minacciare di falsare la concorrenza, la Commissione è tenuta quanto meno ad evocare queste circostanze nella motivazione della sua decisione ...». Secondo le autorità danesi, nella decisione di avvio del procedimento, la Commissione si è semplicemente accontentata di indicare i volumi di scambio dei prodotti agricoli della Danimarca e non ha quindi fornito sufficienti giustificazioni dei motivi per cui ritiene che il regime impositivo danese possa minacciare la concorrenza e gli scambi sul mercato interno. Per illustrare il valore esiguo dell'esenzione, esse indicano che un'impresa esentata per il quantitativo massimo (6 000 m³) ha beneficiato di un aiuto di 610 DKK (circa 81 EUR) nel 2009, di 630 DKK (circa 84 EUR) nel 2010 e di 620 DKK (circa 83 EUR) nel 2011 rispetto alle imprese che hanno ottenuto uno sgravio d'imposta a titolo dell'articolo 24 ter della legge codificata. Inoltre la grande maggioranza delle aziende esentate dispone di un permesso di captazione per un volume di soli 1 000 m³, il che riduce in altrettanta misura l'ammontare dell'esenzione. Dal momento che l'imposta sulla captazione è stata abrogata il 1° gennaio 2012, le aziende esentate hanno ricevuto al massimo un aiuto di 250 EUR rispetto a quelle che hanno beneficiato solo di uno sgravio. Tutti gli importi evocati rientrano nei limiti stabiliti dai regolamenti *de minimis* riguardanti sia la produzione agricola primaria sia la trasformazione alimentare e non possono pertanto falsare la concorrenza.

Compatibilità

a) Settore della produzione primaria

- (40) Le autorità danesi proseguono nella loro analisi indicando che un eventuale aiuto legato ai regimi impositivi previsti dagli articoli 24 ter e quater della legge codificata sarebbe in ogni caso compatibile con il mercato interno.
- (41) Per quanto riguarda lo sgravio d'imposta previsto dall'articolo 24 ter della legge codificata, le autorità danesi ritengono che le disposizioni dei punti da 151 a 159 della disciplina per la tutela ambientale siano state rispettate, nel senso che quella prelevata è un'imposta ambientale il cui sgravio è necessario e proporzionato, indipendentemente dall'ipotesi considerata (ovvero un'analisi in cui lo scenario di riferimento sarebbe l'imposta prevista dall'articolo 24 bis della legge codificata oppure un'analisi in cui lo scenario di riferimento sarebbe l'imposta stessa prevista dall'articolo 24 ter della legge codificata, ma il cui massimale di 25 000 m³ sarebbe considerato tale da conferire un vantaggio ai titolari di un permesso di captazione idrica superiore a 25 000 m³).

Imposta ambientale (punto 151 della disciplina per la tutela ambientale)

- (42) Nell'illustrare il valore ambientale dell'imposta, le autorità danesi rimandano all'obiettivo generale del regime impositivo, ovvero la tutela delle risorse di acqua potabile, e sottolineano che l'azione della Danimarca in materia

⁽¹⁶⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 24 ottobre 1996, Repubblica federale di Germania e *Hanseatische Industrie-Beteiligungen GmbH e Bremer Vulkan Verbund AG* contro Commissione delle Comunità europee, C-329/93, C-62/95 e C-63/95, ECLI:EU:C:1996:394.

va oltre gli obblighi della direttiva quadro europea sulle acque e che una tale azione non è forse necessariamente riscontrabile in altri Stati membri. La Danimarca aggiunge che questo sistema è stato ideato per consentire ai maggiori contribuenti (proprietari di sistemi generali di alimentazione idrica) di far gravare l'imposta sui consumatori in base ai consumi di questi ultimi e, così facendo, di incentivarli a consumare di meno. Secondo le autorità danesi, il fatto di aver previsto sgravi ed esenzioni d'imposta per quanti prelevano l'acqua autonomamente ha permesso di tassare maggiormente coloro che utilizzano di più l'acqua potabile.

Necessità dell'aiuto (punto 158 della disciplina per la tutela ambientale)

- (43) Per quanto riguarda il criterio di cui al punto 158, lettera a), della disciplina per la tutela ambientale (secondo cui i beneficiari sono selezionati in base a criteri oggettivi e trasparenti e gli aiuti devono essere, in linea di principio, concessi secondo modalità identiche per tutti i concorrenti operanti nello stesso settore o nello stesso mercato rilevante ove essi siano in una situazione fattuale simile), le autorità danesi contestano la motivazione della Commissione secondo cui la Danimarca avrebbe confrontato operatori non agricoli titolari di un permesso di captazione e operatori del settore agricolo. Secondo le suddette autorità, il regime impositivo non opera alcuna distinzione tra imprese situate all'interno e all'esterno di certi settori; esso prevede al contrario che qualsiasi proprietario di un impianto di alimentazione idrica non generale, autorizzato a prelevare oltre 6 000 m³ di acque sotterranee all'anno, indipendentemente dal settore d'attività in cui opera, sia assoggettato all'imposta stabilita dall'articolo 24 *ter* della legge codificata. Qualora il massimale di 25 000 m³ venga considerato tale da conferire un vantaggio a coloro che possiedono un permesso di captazione idrica per oltre 25 000 m³, le condizioni di obiettività e trasparenza nella selezione dei beneficiari sono rispettate nella misura in cui lo sgravio dell'imposta si applica in egual misura a tutte le imprese di uno stesso settore che si trovano nella medesima situazione fattuale (possesto di un permesso di captazione idrica per oltre 25 000 m³).
- (44) Le autorità danesi si chiedono inoltre perché, nell'evocare i criteri di obiettività e trasparenza che devono presiedere alla selezione dei beneficiari, la Commissione si interessi alle imprese degli altri Stati membri che non beneficerebbero dello stesso vantaggio delle imprese danesi che versano un'imposta ridotta o che sono esentate dall'imposta, in quanto le imprese straniere non sono sottoposte al sistema impositivo danese. A tale proposito le autorità danesi rimandano alla decisione C30/2009 ⁽¹⁷⁾ in cui la Commissione ha dichiarato l'obiettività e la chiarezza dei criteri di selezione succitati.
- (45) Per quanto riguarda il criterio di cui al punto 158, lettera b), della disciplina per la tutela ambientale (secondo cui l'imposta ambientale al netto dello sgravio deve condurre a un aumento sostanziale dei costi di produzione per ciascun settore o categoria di singoli beneficiari), le autorità danesi spiegano che, secondo una stima del fisco danese, nel periodo 2009-2010 le imprese del settore primario hanno versato complessivamente 26 milioni di DKK all'anno a titolo dell'imposta prevista dall'articolo 24 *ter* della legge codificata, e che avrebbero dovuto pagare circa 138 milioni di DKK all'anno se fossero state assoggettate alla stessa imposta dei proprietari dei sistemi generali di alimentazione idrica. Questo avrebbe rappresentato per il settore un sovraccosto del 430 %. Per quanto riguarda i costi di produzione veri e propri, le autorità danesi forniscono un esempio corredato di dati numerici, che mostra che il sovraccosto per ettaro può essere stimato a 347 DKK, pari a un aumento dei costi di produzione dal 4,3 al 7,7 % a seconda della coltivazione praticata (questo calcolo si basa sull'ipotesi di un'azienda che coltivi 100 ettari, che possida un permesso di captazione di 1 200 m³/ettaro e che versi un'imposta di 0,31 DKK/ettaro; in caso di pagamento dell'intero ammontare dell'imposta, il costo totale sarebbe stato di 37 200 DKK (100 × 1 200 × 0,31), pari a un sovraccosto di 34 700 DKK, o ancora di 347 DKK/ettaro, essendo l'azienda debitrice di un'imposta di 2 500 DKK in virtù dell'articolo 24 *ter* della legge codificata, con il massimale a 25 000 m³). Secondo le autorità danesi, un aumento dei costi di produzione che possa arrivare quasi all'8 % è ragguardevole (a tale proposito, esse fanno riferimento alla decisione della Commissione nel fascicolo di aiuto di Stato N 327/2008 ⁽¹⁸⁾ in cui un aumento dei costi di produzione del 3 % è stato ritenuto ragguardevole) e permette di considerare soddisfatto il criterio di cui al punto 158, lettera b), della disciplina per la tutela ambientale. Esse ritengono peraltro che sia questa stessa logica a prevalere in caso di applicazione del massimale di 25 000 m³. Senza questo massimale, il supplemento d'imposta da versare avrebbe determinato un aumento dei costi di produzione dall'1,25 al 2,20 %. Tale aumento è certamente inferiore a quello indicato nella decisione N 327/2008 ma deve essere rapportato all'impossibilità di farlo gravare sui consumatori (cfr. il paragrafo successivo).
- (46) Infine, per quanto riguarda il criterio di cui al punto 158, lettera c), della disciplina per la tutela ambientale (secondo cui non è possibile far gravare sul consumatore l'aumento sostanziale dei costi di produzione senza che si verifichi una contrazione notevole delle vendite), le autorità danesi ritengono che, indipendentemente dallo scenario di riferimento considerato (cfr. il paragrafo 41), i produttori primari non possono far gravare l'aumento dei costi di produzione sui consumatori, ma devono farsi carico da soli di questa perdita, in quanto l'acqua utilizzata dai produttori per le coltivazioni praticate nei terreni che necessitano di irrigazione serve a coltivazioni

⁽¹⁷⁾ GUC 105 del 24.4.2010, pag. 3.

⁽¹⁸⁾ Documento C(2009)8093 def.

diffuse che non sono di migliore qualità rispetto a quelle non irrigue, perché praticate in terreni che non necessitano di irrigazione, e i prodotti interessati sono ugualmente importati in grandi quantità, tanto che i loro prezzi sono stabiliti dai mercati internazionali sui quali difficilmente le aziende danesi (la cui quota di mercato è molto bassa viste le ridotte dimensioni delle loro aziende) possono influire con i loro sovraccosti. Secondo le autorità danesi, il pagamento dell'intero ammontare dell'imposta avrebbe costretto le aziende a ridurre i prelievi d'acqua con conseguenti perdite di raccolto e di reddito; considerando tra l'altro gli effetti della crisi economica che hanno esposto ancora di più le aziende all'impatto degli aumenti dei costi di produzione, questo pagamento avrebbe creato una distorsione di concorrenza tra le aziende con grandi necessità di irrigazione e quelle con necessità minori o nulle.

Proporzionalità dell'aiuto (punto 159 della disciplina per la tutela ambientale)

- (47) Le autorità danesi sottolineano che, in virtù del punto 159 della disciplina per la tutela ambientale, una delle tre condizioni contenute in questo punto deve essere soddisfatta affinché sia rispettato il criterio della proporzionalità e aggiungono che si concentreranno sulla condizione di cui al punto 159, lettera b), non essendo possibile una verifica ex post del rispetto delle condizioni a) o c). Ai sensi della condizione di cui al punto 159, lettera b), i beneficiari degli aiuti devono corrispondere almeno il 20 % dell'imposta nazionale, a meno che non sia giustificata un'aliquota inferiore intesa a limitare le distorsioni della concorrenza.
- (48) Le autorità danesi indicano che, se si considera che l'imposta prevista dall'articolo 24 *ter* della legge codificata rappresenta un terzo di quella di cui all'articolo 24 *bis*, e considerato il massimale di 25 000 m³ che esenta le imprese dall'imposta per qualsiasi quantitativo superiore, le imprese che possiedono un permesso di captazione idrica per almeno 41 666 m³ hanno corrisposto almeno il 20 % dell'imposta prevista dall'articolo 24 *bis* della legge codificata. Esse fanno tuttavia notare che i fornitori d'acqua non sono imprese ai sensi delle norme in materia di aiuti di Stato e che non può esserci concorrenza tra le aziende agricole e le imprese di trasformazione alimentare, da un lato, e i proprietari di sistemi generali di alimentazione idrica, dall'altro. Il confronto dovrebbe essere fatto tra imprese che possiedono un permesso di captazione idrica e quelle che, non avendolo, devono approvvigionarsi presso un sistema generale. Orbene, le prime sono tassate sul quantitativo prelevabile, mentre le seconde sui consumi effettivi, rendendo difficile la verifica del pagamento del 20 % dell'imposta. Tuttavia, confrontando l'utilizzo effettivo dei permessi nelle aziende (34 %) e le imprese di trasformazione (48 %) con l'entità media dei permessi (rispettivamente, 37 000 e 243 000 m³) e il ricorso alle possibilità di captazione dei sistemi generali di alimentazione idrica (80 %), emerge che un produttore primario ha versato in media, in base ai consumi effettivi, circa il 45 % dell'imposta corrisposta dalle imprese che non possiedono permessi di captazione idrica, percentuale che scende al 6 % per le imprese di trasformazione. Inoltre, considerando come scenario di riferimento l'imposta dell'articolo 24 *ter* della legge codificata e operando un confronto tra coloro che possiedono un permesso di captazione idrica per un massimo di 25 000 m³ e coloro che possiedono un permesso per oltre 25 000 m³, emerge che il 97,5 % degli interessati ha corrisposto almeno il 20 % dell'imposta normale. Le autorità danesi riconoscono che il rispetto del criterio del 20 % debba essere garantito a livello del singolo operatore, ma sono anche del parere che, nel valutare il rispetto del criterio di proporzionalità, la Commissione dovrebbe tenere conto di valori medi e considerare che prima del 2009 non esistevano imposte sulla captazione idrica. Secondo le suddette autorità, se non si fosse definito un massimale d'imposta, il regime impositivo avrebbe creato nel settore agricolo distorsioni di concorrenza ancora maggiori, perché imprese che hanno ottenuto un permesso per grandi quantitativi d'acqua, in un'epoca in cui non esisteva l'imposta, avrebbero dovuto versare l'intero ammontare dell'imposta su questi quantitativi, indipendentemente dai loro consumi effettivi. Infine, le imprese agricole degli altri Stati membri non sono sottoposte alle stesse imposte delle imprese danesi ed è pertanto difficile stabilire in che misura queste ultime avrebbero potuto beneficiare di un vantaggio competitivo.
- (49) La conclusione generale che traggono le autorità danesi è che lo sgravio d'imposta è proporzionale, anche se non tutte le imprese hanno corrisposto almeno il 20 % dell'imposta.

b) *Settore della trasformazione di prodotti agricoli*

- (50) Le autorità danesi riconoscono di non poter dimostrare che l'aiuto ricevuto attraverso lo sgravio dell'imposta di cui all'articolo 24 *ter* della legge codificata da parte delle imprese di trasformazione che possiedono il proprio permesso di captazione idrica soddisfa in tutti i casi il criterio della necessità di cui al punto 158 della disciplina per la tutela ambientale. Esse forniscono tuttavia alcuni dati che mostrano che le cinque imprese che possiedono i maggiori permessi di captazione hanno beneficiato, grazie allo sgravio d'imposta, di un aiuto il cui equivalente sovvenzione annuo medio varia da 245 417 DKK (circa 32 700 EUR) a 456 217 DKK (circa 60 000 EUR), rispetto alle imprese che si riforniscono presso un sistema generale di alimentazione idrica. Esse sottolineano tuttavia che questi valori non danno un'idea precisa del vantaggio effettivo che quest'aiuto conferisce ai beneficiari e che tali valori dovrebbero essere corretti in base ai consumi effettivi di acqua da parte delle imprese di trasformazione (essendo il loro utilizzo dei permessi stimato al 48 %). Tenuto conto di questa ponderazione, l'equivalente sovvenzione varia da 143 337 DKK (circa 19 100 EUR) a 267 369 DKK (circa 35 650 EUR) all'anno ed è anche inferiore considerando come scenario di riferimento l'imposta di cui all'articolo 24 *ter* della legge codificata.

- (51) Le autorità danesi sottolineano che, presi singolarmente, questi valori sono inferiori alla soglia di aiuto *de minimis* di 200 000 EUR che può essere concessa nel settore della trasformazione dei prodotti agricoli. Esse ammettono che non è da escludere che alcune imprese superino questa soglia, se si considerano tutti gli altri aiuti *de minimis* concessi in un periodo di tre esercizi fiscali, ma indicano che in tal caso la Commissione dovrebbe tenere conto degli importi di aiuto che possono essere considerati compatibili con il mercato interno in virtù delle disposizioni del quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi. Queste disposizioni prevedono la possibilità di concedere a imprese di trasformazione di prodotti agricoli un aiuto fino a 500 000 EUR; il governo danese non si è tuttavia avvalso di tale possibilità. Secondo le autorità danesi, un'impresa che abbia già ricevuto 200 000 EUR per un aiuto *de minimis* può quindi ricevere altri 300 000 EUR in base al quadro temporaneo degli aiuti in situazione di crisi.

Esenzione

- (52) Secondo le autorità danesi, l'esenzione prevista dall'articolo 24 *quater* della legge codificata costituisce una deroga alle disposizioni dell'articolo 24 *ter* che deve fungere da sistema impositivo di riferimento. Se invece la Commissione dovesse ritenere che si tratta di una deroga all'articolo 24 *bis* della legge codificata, l'esenzione non comporterebbe comunque alcun elemento di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE; se nonostante tutto la Commissione dovesse considerare che essa comporta un elemento di aiuto di Stato, questo sarebbe compatibile con il mercato interno.
- (53) A sostegno della propria posizione, le autorità danesi fanno notare che le imprese che possono prelevare fino a 6 000 m³ d'acqua non hanno beneficiato di un aiuto superiore a 250 EUR - se si considera che l'esenzione costituisce una deroga alle disposizioni dell'articolo 24 *ter* - oppure superiore a 750 EUR, se si considera che l'esenzione costituisce una deroga alle disposizioni dell'articolo 24 *bis* (dal momento che l'imposta di cui all'articolo 24 *ter* della legge codificata è pari solo a un terzo di quella prevista dall'articolo 24 *bis*). Esse ricordano poi che la misura deve essere valutata nel contesto della norma *de minimis* applicabile e che la compatibilità di un aiuto illegale deve essere valutata in base alla normativa vigente nel momento in cui l'aiuto è stato concesso. A tale proposito esse fanno nuovamente riferimento al quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi e sottolineano che la Commissione non può rifiutarsi di considerarlo applicabile al caso di specie, perché l'aiuto non è stato concesso nell'ambito di un regime approvato e perché le autorità danesi non hanno chiesto ai beneficiari una dichiarazione sugli aiuti *de minimis* eventualmente ricevuti prima di beneficiare della misura in questione. Secondo le autorità danesi, se la Commissione dovesse attenersi al rigido rispetto di questi criteri formali, i principi che sottendono la valutazione degli aiuti concessi illegalmente perderebbero ogni ragion d'essere, dal momento che la caratteristica di un aiuto non notificato è proprio quella di non soddisfare le condizioni formali della sua legittimità. Esse aggiungono a tale proposito che un aiuto non notificato non potrebbe mai essere dichiarato compatibile con il mercato interno, a maggior ragione gli aiuti esenti da notifica a titolo di un regolamento di esenzione per categoria.
- (54) In base a queste motivazioni, le autorità danesi concludono che l'esenzione deve essere dichiarata compatibile con il mercato interno, se viene accertato che i massimali di aiuto stabiliti nel quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi (500 000 EUR per le imprese di trasformazione e 15 000 EUR per i produttori primari, aiuti *de minimis* compresi) non sono stati superati, e che la Commissione deve *de facto* estendere il massimale *de minimis* esaminando la compatibilità dell'esenzione. Secondo le autorità danesi, se si considerano gli importi di 250 e 750 EUR di cui al paragrafo precedente, non è possibile che i massimali di aiuto stabiliti nel quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi siano stati superati durante il periodo di esenzione (2009-2011) anche se alcune imprese di trasformazione e produttori primari avevano già ottenuto l'importo massimo di aiuti *de minimis* che poteva essere loro concesso nel corso dello stesso periodo. Le autorità danesi riconoscono ovviamente che non sono state rispettate le condizioni formali di concessione di un aiuto *de minimis* o di un aiuto compatibile in base al quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi, ma dal momento che la Danimarca non si è avvalsa all'epoca delle possibilità offerte da questo quadro e che gli importi di aiuto ricevuti non superano i 750 EUR non esiste un rischio di superamento dei massimali stabiliti dal quadro temporaneo in caso di applicazione *ex post* delle sue disposizioni.

Recupero

- (55) Le autorità danesi fanno notare che anche se la Commissione non dovesse accettare gli elementi invocati per spiegare l'assenza di aiuti illegali e incompatibili nel regime di imposizione, essa non dovrebbe comunque chiedere il recupero degli aiuti presso i beneficiari, perché l'impatto di tali aiuti sulla concorrenza è minimo, perché il recupero non ripristinerebbe una situazione normale, perché i beneficiari nutrivano legittime aspettative e perché un recupero che rimetta tutte le imprese sullo stesso livello è assolutamente impossibile da effettuare.
- (56) A sostegno della loro prima motivazione, le autorità danesi indicano che tutte le imprese in situazione fattuale identica sono state trattate allo stesso modo, il che rende minimo e addirittura teorico il rischio della distorsione

di concorrenza. Inoltre il massimale degli aiuti per i titolari di permessi di captazione idrica ha mantenuto condizioni di concorrenza uniformi, ad esempio all'interno del settore della produzione primaria, perché ha evitato un aumento sproporzionato dei costi di produzione per i produttori che devono ricorrere maggiormente all'irrigazione.

- (57) Quanto alla loro seconda motivazione, le autorità danesi sottolineano che un recupero non consentirà di ristabilire la situazione di concorrenza esistente prima del 2009 in quanto i produttori primari non hanno ottenuto un vantaggio competitivo rispetto ai loro concorrenti nazionali o ad altri Stati membri, ma solo un vantaggio rispetto alle imprese di altri settori che si riforniscono presso un sistema generale di alimentazione idrica. I più colpiti dal recupero sarebbero coloro che devono ricorrere maggiormente all'irrigazione a causa dei fattori climatici e della tipologia del terreno; in altri termini, non è il potenziale impatto concorrenziale dell'aiuto a condizionare la determinazione dell'importo da recuperare, bensì quello dei fattori esterni. Inoltre il recupero creerebbe una distorsione di concorrenza a favore di coloro che possono utilizzare acque superficiali (esenti da imposta) e non acque sotterranee per ottenere gli stessi prodotti e ciò sarebbe contrario alle disposizioni dell'articolo 14, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio⁽¹⁹⁾. Infine un recupero avrebbe conseguenze irreparabili e sproporzionate rispetto al limitato impatto della misura sulla concorrenza.
- (58) Per quanto riguarda la legittima aspettativa dei beneficiari, le autorità danesi sottolineano che la grande maggioranza dei potenziali beneficiari non poteva aspettarsi che il regime conferisse loro un vantaggio alla luce del diritto della concorrenza, soprattutto perché in altri Stati membri non esistono imposte analoghe. Tra l'altro, nessuna impresa danese o straniera ha mai presentato rimostranze sul regime impositivo in questione. Infine, poiché i permessi di captazione idrica sono normalmente concessi per periodi da dieci a quindici anni, la maggior parte dei beneficiari non ha avuto la possibilità di valutare la questione dell'imposizione nel momento in cui ha chiesto il permesso e un recupero basato sull'entità del permesso non terrebbe conto di queste circostanze imprevedibili.

Impossibilità di procedere a un recupero efficace che metta tutte le imprese sullo stesso livello

- (59) Infine, per quanto riguarda l'impossibilità di procedere a un recupero efficace che metta tutte le imprese sullo stesso livello, le autorità danesi sottolineano la difficoltà di effettuare un recupero efficace in quanto non sarà possibile determinare l'equivalente sovvenzione dell'aiuto in questione per ogni beneficiario, essendo impossibile determinare ex post il consumo di questi ultimi nel periodo 2009-2011. Occorre inoltre aggiungere che non esiste in Danimarca un quadro di riferimento che permetta di calcolare l'equivalente sovvenzione per tutte le imprese e che l'imposta versata indirettamente dalle imprese che utilizzano il sistema generale di alimentazione idrica varia in base al livello di utilizzo del sistema, il che implica che le imprese di una stessa categoria possono essere soggette ad aliquote d'imposta diverse. Per effettuare una perequazione efficace, occorrerebbe ricalcolare l'imposta sulla captazione idrica per tutte le imprese in base ai consumi effettivi di ciascuna di esse nel periodo 2009-2011 e tenendo conto di un'aliquota d'imposta uniforme ma arbitraria, in modo che gli importi riscossi in eccesso siano rimborsati e che le imprese che non hanno pagato abbastanza versino l'eventuale saldo. Questo modello sarebbe tuttavia impraticabile in quanto nella maggior parte dei casi è impossibile determinare i consumi esatti delle imprese che dispongono di un proprio impianto di captazione.

V. OSSERVAZIONI DELLA PARTE INTERESSATA

- (60) Nelle osservazioni presentate dalla parte interessata, quest'ultima ritiene che il sistema impositivo in questione non comporti elementi di aiuto di Stato per le imprese in quanto gli sgravi o le esenzioni d'imposta concessi non sono selettivi e perché la concorrenza non risulta compromessa. Secondo la suddetta parte interessata, anche se si dovesse concludere che il sistema impositivo comporta un elemento di aiuto di Stato, questo sarebbe comunque compatibile con le disposizioni della disciplina per la tutela ambientale. Inoltre il fatto di recuperare aiuti dichiarati illegali e incompatibili sarebbe contrario ai principi generali del diritto. Gli agricoltori non potevano infatti prevedere che avrebbero ricevuto un aiuto di Stato illegale e il recupero in sé sarebbe una misura sproporzionata dal momento che la maggior parte dei produttori non preleva l'intero quantitativo d'acqua previsto dal proprio permesso di captazione. Infine nessuna impresa od organizzazione danese o straniera si è lamentata di una distorsione di concorrenza dovuta a una differenziazione a livello impositivo.

⁽¹⁹⁾ Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1). Questo regolamento è stato abrogato dal regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 248 del 24.9.2015, pag. 9).

VI. RISPOSTA DELLE AUTORITÀ DANESI ALLE OSSERVAZIONI DELLA PARTE INTERESSATA

- (61) Nella lettera del 2 luglio 2012 le autorità danesi hanno osservato che la parte interessata sosteneva il loro punto di vista e hanno sottolineato che il fatto che nessun'altra impresa od organizzazione avesse formulato osservazioni dimostrava che il regime non influenzava in alcun modo le condizioni di concorrenza sul mercato interno.

VII. VALUTAZIONE

VII.1. Esistenza di un aiuto di Stato

- (62) Conformemente alle disposizioni dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidono sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.
- (63) Nell'ambito del procedimento di indagine formale, in base alle informazioni in suo possesso, la Commissione aveva sottolineato la possibile esistenza di un elemento di aiuto di Stato nella misura in questione, perché la misura era concessa dallo Stato (che si privava di risorse concedendo uno sgravio o un'esenzione d'imposta), perché favoriva talune imprese (in grande maggioranza gli imprenditori del settore agricolo titolari di permessi di captazione privati e, tra questi, coloro che beneficiano di un'esenzione piuttosto che di uno sgravio, mentre tutti beneficiano di uno sgravio dell'onere finanziario normalmente previsto), perché poteva incidere sugli scambi ⁽²⁰⁾ ed era tale da falsare la concorrenza ⁽²¹⁾. La Commissione aveva inoltre indicato che non era sicuro che la misura potesse rientrare in un regime di aiuti *de minimis* (cfr. il paragrafo 21). Su quest'ultimo punto la Commissione non può ancora concludere, sulla base delle informazioni fornite dalle autorità danesi, che la misura in questione sarebbe potuta rientrare in un regime di aiuti *de minimis*. Infatti, per quanto riguarda il settore della trasformazione dei prodotti agricoli, le stesse autorità danesi hanno indicato che era possibile che le condizioni di concessione degli aiuti *de minimis* non fossero state soddisfatte (cfr. il paragrafo 51). Nel settore della produzione primaria, le autorità danesi non hanno fornito alcuna prova per dimostrare che gli importi di aiuto derivanti dagli sgravi/dalle esenzioni concessi non hanno comportato il superamento dei massimali da rispettare in un periodo di tre esercizi fiscali. Alla luce di tali considerazioni, la Commissione non può concludere che la misura in questione soddisfi le condizioni per rientrare in un regime *de minimis*. Occorre pertanto stabilire definitivamente se questa misura comporta un elemento di aiuto di Stato alla luce delle altre norme applicabili in materia di aiuti di Stato.

Esistenza di un vantaggio selettivo

- (64) Per essere considerata aiuto di Stato, la misura deve essere selettiva e conferire un vantaggio tale da favorire talune imprese o talune produzioni.
- (65) Nell'ambito di una misura fiscale, la selettività si manifesta come eccezione a un sistema impositivo di riferimento. Nella fattispecie, la legislazione danese concede un trattamento fiscale specifico (sgravio o esenzione d'imposta) a imprese che possiedono un permesso di captazione superiore o inferiore a determinati livelli di captazione.

Selettività prima facie dello sgravio d'imposta a un terzo a favore dei titolari di un permesso di captazione idrica (24 bis e 24 ter)

- (66) Dal paragrafo 64 emerge che, per essere considerata aiuto di Stato, la misura deve essere selettiva e favorire talune imprese o talune produzioni.

⁽²⁰⁾ Le statistiche degli scambi intra-UE mostrano che nel 2011 le importazioni danesi di prodotti agricoli sono ammontate a 6,886 miliardi di EUR e le esportazioni a 9,223 miliardi di EUR contro, rispettivamente, 7,811 e 9,408 miliardi di EUR nel 2013. Per le bevande, questi valori sono stati rispettivamente di 271,9 e 547,3 milioni di EUR.

⁽²¹⁾ In base alla giurisprudenza della Corte di giustizia, il semplice fatto che la situazione concorrenziale dell'impresa risulti migliorata dal conferimento di un vantaggio, che essa non avrebbe potuto ottenere in condizioni normali di mercato e del quale non usufruiscono le imprese concorrenti, è sufficiente per dimostrare una distorsione della concorrenza (causa C-730/79, *Philip Morris/Commissione*, ECLI:EU:C:1980:209).

- (67) Il punto 128 della comunicazione della Commissione sulla nozione di «aiuto di Stato» di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea ⁽²²⁾, che ha sostituito la comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, riprende i principi stabiliti dalla giurisprudenza secondo cui, per stabilire se una misura costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, occorre innanzitutto individuare un sistema di riferimento, quindi stabilire se la misura considerata costituisce una deroga a tale sistema, in quanto distingue tra operatori economici che, rispetto agli obiettivi intrinseci del sistema, si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga, e valutare infine se tale deroga è giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema di riferimento.
- (68) La giurisprudenza della Corte di giustizia ha inoltre stabilito che ⁽²³⁾ «in merito alla valutazione del requisito della selettività, che è un elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato, da una giurisprudenza costante risulta che l'articolo 87, n. 1, CE richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale sia tale da favorire "talune imprese o talune produzioni" rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime» ⁽²⁴⁾. Nella fattispecie, si tratta di stabilire se gli operatori (in grande maggioranza del settore agricolo) che possiedono un permesso di captazione idrica e che hanno beneficiato di uno sgravio d'imposta in base all'articolo 24 *ter* della legge codificata si trovassero in una situazione fattuale e giuridica analoga agli operatori allacciati a un sistema generale di alimentazione idrica e che hanno pagato l'imposta fatta gravare su di loro dai proprietari dei sistemi generali di alimentazione idrica, tenuti a versare interamente l'imposta istituita dall'articolo 24 della legge codificata in virtù dell'articolo 24 *bis* della medesima legge. Nell'ambito del procedimento di indagine formale, le autorità danesi hanno fatto riferimento proprio al fatto che le situazioni fossero identiche dal punto di vista fattuale e giuridico, invocando una sentenza della Corte di giustizia (cfr. paragrafo 24 e nota 11) che non figura tra quelle menzionate nella nota 23, ma che enuncia lo stesso principio di quello descritto nel suddetto paragrafo. Le autorità danesi hanno inoltre fatto notare che le differenze in termini di imponibile di calcolo e modalità di riscossione dell'imposta (imposta sui quantitativi effettivamente consumati e riscossa indirettamente presso gli operatori, nel caso oggetto dell'articolo 24 *bis* della legge codificata, oppure imposta diretta sul quantitativo indicato nel permesso di captazione indipendentemente dai consumi effettivi, nel caso oggetto dell'articolo 24 *ter* della legge codificata, modulato dall'articolo 24 *quater*) fanno sì che gli operatori soggetti indirettamente all'imposta di cui all'articolo 24 *bis* della legge codificata e quelli soggetti direttamente all'imposta di cui all'articolo 24 *ter* della legge codificata non si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga. Queste differenze farebbero pertanto coesistere due sistemi impositivi distinti (uno legato all'articolo 24 *bis* della legge codificata e l'altro legato agli articoli 24 *ter* e *quater* della legge codificata) e il sistema di riferimento da utilizzare per valutare l'esistenza di un aiuto dovrebbe essere quello derivante dall'articolo 24 *ter* della legge codificata.
- (69) La Commissione osserva che lo scopo dell'imposta era quello di raccogliere risorse sufficienti per procedere all'individuazione e alla pianificazione della gestione delle zone che presentano un'importanza particolare per l'approvvigionamento di acqua potabile in Danimarca. Tutte le imprese che consumano acqua dovevano quindi a priori essere soggette alle stesse condizioni di pagamento. Questo significa che è l'istituzione stessa dell'imposta introdotta dall'articolo 24 della legge codificata, unita all'obbligo di versare interamente l'imposta per coloro che sono allacciati a un sistema generale di alimentazione idrica, come previsto dall'articolo 24 *bis* della legge codificata, a dover fungere da punto di riferimento iniziale per stabilire l'esistenza di un elemento di aiuto negli scenari stabiliti dagli articoli 24 *ter* e 24 *quater* della legge codificata, indipendentemente dalle conclusioni che potranno essere tratte in seguito sulla necessità di utilizzare altri punti di riferimento per analizzare gli elementi di aiuto eventualmente presenti in un determinato scenario.
- (70) Per quanto riguarda l'articolo 24 *ter* della legge codificata, la selettività deve essere valutata su due livelli: da un lato, il pagamento di un terzo dell'imposta di cui all'articolo 24 *bis*; dall'altro, la determinazione di un massimale d'imposta per un quantitativo d'acqua di 25 000 m³ e l'esenzione per i permessi non superiori a 6 000 m³.
- (71) Come già indicato, affinché una misura possa essere ritenuta tale da comportare un elemento di aiuto di Stato, occorre che essa sia selettiva e che favorisca talune imprese o talune produzioni (cfr. il paragrafo 64). Occorre inoltre chiedersi, come hanno fatto notare le autorità danesi (cfr. il paragrafo 24), se la misura in questione distingue tra imprese che, rispetto all'obiettivo della misura in questione, si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga, come prescrive la giurisprudenza della Corte di giustizia ⁽²⁵⁾.

⁽²²⁾ GU C 262 del 19.7.2016, pag. 1.

⁽²³⁾ Cfr. la sentenza della Corte di giustizia nella causa C-143/99, *Adria Wien* (nota 13), punto 41; la sentenza della Corte di giustizia del 29 aprile 2004 nella causa C-308/01 *GIL Insurance*, ECLI:EU:C:2004:252, punto 68; la sentenza della Corte di giustizia del 3 marzo 2015 nella causa C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, punto 40; la sentenza della Corte di giustizia del 6 settembre 2006 nella causa C-88/03, Portogallo/Commissione, ECLI:EU:C:2006:511, punto 54.

⁽²⁴⁾ Cfr. in tal senso la sentenza della Corte di giustizia del 6 settembre 2006 nella causa C-88/03, Portogallo/Commissione (cfr. nota 26).

⁽²⁵⁾ Cfr. nota 23.

- (72) A tale proposito la Commissione osserva in particolare che, secondo le informazioni fornite dalle autorità danesi, il sistema descritto all'articolo 24 bis della legge codificata prevede un'imposizione basata sui consumi effettivi, mentre il sistema di cui all'articolo 24 ter prevede un'imposizione basata su una possibilità di captazione (in realtà, i quantitativi indicati nel permesso sono ben lontani dall'essere utilizzati interamente, come mostrano i dati forniti al paragrafo 27, settimo trattino). Inoltre, come indicato al paragrafo 27, ultimo trattino, e al paragrafo 28, secondo e terzo trattino, le differenze di posizione geografica (all'interno o all'esterno della zona coperta da sistemi generali di alimentazione idrica) possono rendere necessario l'utilizzo di modalità di approvvigionamento idrico diverse e la qualità dell'acqua interessata cambia a seconda dello scenario considerato: in quello previsto dall'articolo 24 bis della legge codificata, l'acqua tassata è potabile, mentre nel secondo scenario le imprese che devono versare l'imposta sulle acque sotterranee per finanziare la tutela dell'acqua potabile si trovano a fare i conti, per effetto della loro posizione geografica, con numerose aziende non soggette all'imposta, perché prelevano acque superficiali, e devono farsi carico autonomamente del costo dei controlli di qualità dell'acqua e dello stato degli impianti di captazione, costo incluso nella fattura delle imprese che partecipano al primo scenario.
- (73) La selettività di una misura deve tuttavia essere valutata alla luce dell'obiettivo da raggiungere (cfr. paragrafo 68 e nota 24) ovvero, nella fattispecie, l'individuazione e la pianificazione della gestione delle zone che presentano un'importanza particolare per l'approvvigionamento di acqua potabile. Da questo punto di vista, è opportuno constatare che, vista la natura dell'obiettivo fissato, tutti gli operatori avrebbero dovuto essere tassati allo stesso modo per evitare che la misura fosse considerata selettiva (cfr. il paragrafo 69). Di conseguenza, la Commissione non può che concludere che lo sgravio di due terzi dell'imposta prevista dall'articolo 24 ter della legge codificata è selettivo.
- (74) Le altre motivazioni addotte dalle autorità danesi non comportano elementi che invalidino questa conclusione: in particolare, la motivazione relativa alla differenza del numero dei proprietari di sistemi generali di approvvigionamento idrico e dei proprietari privati di impianti, illustrata al paragrafo 26, non basta in sé a giustificare l'esistenza di una differenza di situazione giuridica o fattuale tra i sistemi impositivi evocati. In entrambi i casi, infatti, sono i consumatori a pagare l'imposta: nel primo caso indirettamente, perché inserita in fattura, nel secondo caso direttamente. Non è valida nemmeno la motivazione secondo cui i proprietari di sistemi generali non sono imprese, perché non esercitano un'attività economica (cfr. paragrafo 27, terzo e quarto trattino), in quanto le stesse autorità danesi sottolineano che l'attività economica è definita come la fornitura di beni o servizi e l'alimentazione idrica costituisce per l'appunto un servizio, in altre parole un'attività economica. Nella fattispecie, l'esistenza di una differenza di situazione fattuale e giuridica non deve essere valutata tra i proprietari di sistemi pubblici e i proprietari di impianti privati, ma tra le imprese allacciate a un sistema pubblico e quelle operanti nello stesso settore e dotate di un impianto proprio.
- (75) Alla luce di quanto precede, occorre valutare se, nonostante la sua selettività, ovvero la sua applicazione a talune imprese, la misura conferisca un vantaggio economico a queste ultime. A tale proposito la Commissione osserva che coloro che beneficiano dello sgravio di due terzi dell'imposta sono tassati sul consumo teorico previsto dal permesso di captazione, mentre coloro che versano l'imposta interamente sono tassati in base alla quantità d'acqua effettivamente consumata. La Commissione osserva altresì che, secondo le autorità danesi, i proprietari di impianti privati hanno utilizzato solo per un terzo (34 %, cfr. il paragrafo 34) i quantitativi d'acqua previsti dai permessi di captazione. Tenuto conto di questi elementi, la Commissione considera che lo sgravio di due terzi dell'imposta serve a controbilanciare gli effetti della differenza tra l'imposizione effettuata in base ai quantitativi effettivamente consumati e quella in base ai quantitativi indicati nei permessi di captazione. Inoltre, senza questo sgravio, le somme riscosse avrebbero superato di gran lunga il fabbisogno di finanziamento per l'individuazione e la pianificazione della gestione delle zone che presentano un'importanza particolare per l'approvvigionamento di acqua potabile. Alla luce di tali elementi, la Commissione conclude che lo sgravio di due terzi dell'imposta prevista dall'articolo 24 ter della legge codificata non conferisce alcun vantaggio economico agli operatori interessati e non comporta quindi alcun elemento di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (76) Occorre ora stabilire se nello scenario dell'articolo 24 ter della legge codificata esiste un elemento di aiuto nella determinazione di un massimale d'imposta a un quantitativo di 25 000 m³ d'acqua e nell'esenzione per i permessi non superiori a 6 000 m³.

Massimale d'imposta a 25 000 m³

- (77) Per quanto riguarda per la determinazione di un massimale d'imposta a un volume di 25 000 m³, le autorità danesi non possono invocare differenze di situazione giuridica e fattuale, in quanto le aziende che possiedono un permesso di captazione per quantitativi superiori a 25 000 m³ e che beneficiano del massimale sono soggette allo stesso regime impositivo di base delle imprese titolari di un permesso di captazione per quantitativi non superiori a 25 000 m³ (pagamento di un terzo dell'imposta prevista all'articolo 24 della legge codificata) e situate nelle stesse zone. Inoltre, non può essere ammessa la motivazione delle autorità danesi secondo cui l'esistenza di un eventuale vantaggio deve essere verificata tra coloro che pagano un'imposta per quantitativi d'acqua non

superiori a 25 000 m³ piuttosto che tra coloro che possiedono un permesso di captazione superiore a 25 000 m³ d'acqua, ma pagano l'imposta solo su 25 000 m³. Infatti, come mostra chiaramente il paragrafo 18, la norma stabilita dall'articolo 24 *ter* della legge codificata è il pagamento, da parte di tutti, di un terzo dell'imposta prevista dall'articolo 24, e la determinazione di un massimale di 25 000 m³ costituisce una *lex specialis* che deroga *de facto* al principio del pagamento del terzo dell'imposta (più la quantità d'acqua indicata nel permesso è elevata, più l'imposta è percentualmente inferiore). L'eccezione creata introduce pertanto un elemento di selettività *prima facie* nel regime e conferisce un vantaggio alle imprese che possiedono un permesso di captazione idrica per un volume superiore a 25 000 m³ rispetto a quelle che possiedono un permesso di captazione per quantitativi non superiori a 25 000 m³, mentre tutte le imprese coperte dall'articolo 24 *ter* della legge codificata si trovano nella stessa situazione fattuale e giuridica, in quanto possiedono un permesso di captazione per un impianto privato e sono soggette, prima del massimale, alla medesima imposizione.

- (78) Alla luce di quanto precede, è opportuno esaminare le motivazioni addotte dalle autorità danesi per quanto riguarda la giustificazione del massimale in base alla logica del sistema fiscale. La giurisprudenza è attualmente sintetizzata nella comunicazione della Commissione sulla nozione di «aiuto di Stato» di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ma nel momento in cui l'aiuto è stato concesso era enunciata nella comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (di seguito, «la precedente comunicazione»).
- (79) Secondo il punto 23 della precedente comunicazione, il carattere differenziato di determinate misure non significa necessariamente che debbano considerarsi aiuti di Stato. Il punto 24 della comunicazione sviluppa questo approccio sottolineando che la progressività di un sistema di imposte sui redditi o sugli utili è giustificata dalla logica redistributiva del sistema tributario. Le autorità danesi sono del parere che la definizione di un massimale d'imposta a un quantitativo di 25 000 m³ d'acqua scaturisca *mutatis mutandis* da questa logica.
- (80) La Commissione non può accettare questo punto di vista. Nella fattispecie, il fatto di sottoporre l'imposta a massimale per i permessi relativi ai quantitativi d'acqua più alti che possono essere prelevati non crea certamente un sistema di imposte più elevato per coloro che possiedono tali permessi. Al contrario, grazie al massimale, questi ultimi possono pagare un importo (nettamente) inferiore a quello che avrebbero dovuto versare senza il massimale. La logica redistributiva, anche interpretata *mutatis mutandis*, è di fatto invertita dal massimale, perché in definitiva sono coloro che possiedono i permessi di captazione superiori a 6 000 m³, ma inferiori a 25 000 m³, che devono pagare in proporzione di più. Nella fattispecie non sussiste quindi la questione dell'applicazione di un sistema di imposte progressivo.
- (81) Nella fattispecie, la Commissione non può ritenere valido nemmeno il riferimento fatto dalle autorità danesi al punto 27 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (secondo cui disposizioni specifiche non comportanti elementi discrezionali [...] possono essere giustificate dalla natura e dalla struttura del sistema quando tengono conto, in particolare, di esigenze contabili specifiche o dell'incidenza del fattore fondiario nei beni patrimoniali specifici di determinati settori; disposizioni di questo tipo non costituiscono dunque aiuto di Stato) e quindi nemmeno il riferimento al fascicolo di aiuto N 472/2002 (cfr. il paragrafo 34, ultimo trattino). Innanzitutto, l'assenza di elementi discrezionali non implica automaticamente l'assenza di un trattamento selettivo. La Commissione rammenta poi che se l'obiettivo del massimale dell'imposta fondiaria esaminato nel fascicolo N 472/2002 era quello di limitare l'impatto dell'aumento del valore dei terreni in Danimarca, aumento che si ripercuoteva sul livello di tassazione imposto a tutti gli operatori del settore agricolo, nel caso di specie solo una parte degli operatori del settore agricolo ha potuto beneficiare della misura (nella fattispecie, coloro che possiedono permessi di captazione relativi a quantitativi superiori a 25 000 m³). Considerati questi elementi, la Commissione non può considerare sufficientemente soddisfatte le condizioni dei punti 24 e 27 della precedente comunicazione. Di conseguenza, essa conclude che la determinazione del massimale d'imposta previsto dall'articolo 24 *ter* della legge codificata non è giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale e che è quindi selettivo.

Esenzione d'imposta per i permessi di captazione non superiori a 6 000 m³

- (82) Per quanto riguarda l'esenzione totale concessa a coloro che possiedono un permesso di captazione per quantitativi non superiori a 6 000 m³ d'acqua all'anno, le stesse autorità danesi riconoscono che la misura è selettiva nel senso che favorisce talune imprese. Esse ribadiscono tuttavia il valore esiguo degli importi che avrebbero dovuto essere riscossi (cfr. il paragrafo 35) per giustificare una deroga basata sulla gestione amministrativa del sistema. La Commissione osserva in effetti che le somme non corrisposte dai beneficiari sono esigue e ammette che la riscossione di importi minimi come quelli evocati nel caso di specie avrebbe comportato un notevole onere amministrativo con costi proporzionalmente elevati (sarebbe stato necessario avviare pratiche amministrative per circa 75 000 permessi per recuperare singoli importi di circa 40 EUR/anno, cfr. i paragrafi 19 e 35). Orbene, un sistema di imposizione ha intrinsecamente l'obiettivo di consentire a uno Stato di registrare entrate e non quello di sprecare risorse con il rischio di non registrarne affatto o addirittura di subire perdite.

Inoltre l'assenza di un obbligo dichiarativo per i piccoli permessi avrebbe reso necessarie complesse ricerche amministrative che avrebbero determinato anche in tal caso costi elevati. In tale contesto, la Commissione può ritenere che l'esenzione totale dall'imposta concessa per i permessi di captazione relativi a quantitativi non superiori a 6 000 m³ all'anno è giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema fiscale danese; non presenta quindi elementi di selettività e non costituisce pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

Esistenza di risorse statali, imputabilità e incidenza sugli scambi e sulla concorrenza tra Stati membri per il massimale d'imposta a 25 000 m³

- (83) Gli altri elementi caratteristici dell'esistenza di un aiuto di Stato evocati al momento dell'avvio del procedimento di indagine formale sussistono nella definizione di un massimale d'imposta a un quantitativo di 25 000 m³: l'aiuto è finanziato mediante risorse statali in quanto quest'ultimo si priva di fondi limitando la tassazione a un certo quantitativo d'acqua; l'aiuto favorisce talune imprese (quelle che possiedono permessi di captazione superiori a 25 000 m³); l'aiuto è tale da incidere sugli scambi, considerata l'entità di questi ultimi (cfr. nota 20), ed è atto a falsare la concorrenza (cfr. nota 21), tanto più che gli importi non versati per l'imposta sono stati utilizzati per altri scopi in relazione all'attività economica dei beneficiari.
- (84) Queste constatazioni, e soprattutto il rinvio alla giurisprudenza evocata nella nota 21, privano di sostanza l'osservazione delle autorità danesi sull'onere della prova (cfr. il paragrafo 39).
- (85) Per garantire totale completezza, la Commissione aggiunge di non poter accettare la motivazione delle autorità danesi secondo cui le imprese degli altri Stati membri non sono soggette alle stesse imposte delle imprese danesi e che è pertanto difficile stabilire in che misura queste ultime avrebbero potuto beneficiare di un vantaggio competitivo (cfr. il paragrafo 48). Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, «nell'applicare l'articolo 92, n. 1⁽²⁶⁾, si deve necessariamente tener conto della situazione esistente sul piano della concorrenza, nel mercato comune⁽²⁷⁾, prima che venisse adottato il provvedimento di cui trattasi»⁽²⁸⁾. Nella fattispecie, occorre pertanto fare riferimento alla situazione esistente prima dell'istituzione dell'imposta e della contestuale introduzione del massimale. A tale proposito occorre constatare che l'istituzione dell'imposta ha conferito un vantaggio sotto forma di massimale (che equivale *de facto* a uno sgravio d'imposta che non esisteva prima della sua introduzione) ad alcuni beneficiari che sono stati esentati dal pagamento di un importo e che essi hanno potuto utilizzare tale importo per finanziare la propria attività in concorrenza con gli altri operatori presenti sul mercato. Sempre secondo la giurisprudenza, il trattato prevede modalità per eliminare le distorsioni generiche che scaturiscono dalle divergenze tra i sistemi fiscali dei vari Stati membri. La modifica di un determinato elemento dei costi di produzione in un settore economico di uno Stato membro è tale da perturbare l'equilibrio esistente (nella fattispecie, favorire alcuni operatori rispetto ad altri). La Corte di giustizia ha stabilito che la circostanza che uno Stato membro cerchi di ravvicinare, attraverso misure unilaterali, le condizioni di concorrenza di un determinato settore economico a quelle prevalenti in altri Stati membri non può togliere a tali misure il carattere di aiuto.
- (86) Dopo aver dimostrato l'esistenza di un aiuto di Stato nella determinazione del massimale d'imposta, occorre verificare se quest'aiuto può essere dichiarato compatibile con il mercato interno.

VII.2 Compatibilità con il mercato interno dell'aiuto inerente alla determinazione del massimale d'imposta a 25 000 m³

- (87) Nei casi previsti dall'articolo 107, paragrafi 2 e 3, del TFUE, alcune misure possono essere considerate, in deroga, compatibili con il mercato interno.
- (88) Nella fattispecie, l'unica deroga che possa essere invocata è quella di cui all'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE che prevede che possano considerarsi compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse.

⁽²⁶⁾ Ora articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

⁽²⁷⁾ Attualmente denominato "mercato interno".

⁽²⁸⁾ Causa 173-73, Italia/Commissione, ECLI:EU:C:1974:71, punto 36.

- (89) Per poter applicare questa deroga, l'aiuto non notificato in questione che riguarda l'ambiente nel settore agricolo deve essere valutato in base alle norme vigenti alla data in cui lo stesso è stato concesso ⁽²⁹⁾, ovvero nella fattispecie alla luce delle disposizioni degli orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013 ⁽³⁰⁾.
- (90) Il punto 62 di questi orientamenti indica in sostanza che la Commissione esaminerà le misure di aiuto che non sono coperte dalle disposizioni dei suddetti orientamenti tenendo conto della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente ⁽³¹⁾ (di seguito, la «disciplina per la tutela ambientale»).
- (91) Nella disciplina per la tutela ambientale, gli aiuti sotto forma di sgravi o esenzioni da imposte ambientali come quelli del caso di specie sono disciplinati dalle disposizioni dei punti 151, 154 e da 155 a 159. Il punto 70 (14) della disciplina per la tutela ambientale definisce imposta ambientale qualsiasi imposta la cui specifica base imponibile abbia manifestati effetti negativi sull'ambiente o che sia intesa a gravare su determinate attività o determinati beni e servizi in modo tale che il prezzo dei medesimi possa includere i costi ambientali o in modo tale che i produttori e i consumatori si orientino verso attività più rispettose dell'ambiente. Nella fattispecie, l'imposta applicata corrisponde a questa definizione nel senso che l'utilizzo delle risorse idriche, se non correttamente gestito, può costituire un problema ambientale (è d'altronde per questo motivo che il gettito dell'imposta è destinato alla compilazione di un inventario delle risorse). Inoltre la definizione di un massimale d'imposta deve essere considerata tale da comportare uno sgravio dell'importo che avrebbe normalmente dovuto essere pagato.
- (92) Secondo il punto 151 della disciplina per la tutela ambientale, gli aiuti sotto forma di sgravi o esenzioni da imposte ambientali sono compatibili con il mercato interno, purché contribuiscano, almeno indirettamente, a migliorare il livello di tutela ambientale e a condizione che gli sgravi o le esenzioni fiscali non compromettano gli obiettivi generali perseguiti.
- (93) La Commissione, pur potendo ammettere l'argomentazione illustrata dalle autorità danesi al paragrafo 42 - ovvero che il meccanismo generale di riscossione dell'imposta doveva contribuire a migliorare il livello di tutela ambientale facendo gravare maggiormente l'onere dell'imposta sui principali consumatori di acqua potabile, inducendoli in tal modo a ridurre i loro consumi - ritiene tuttavia che, nell'ambito ristretto dell'articolo 24 *ter* della legge codificata (pertinente, nella fattispecie, in quanto all'interno di tutto il meccanismo impositivo è in questo articolo che si situa l'unico elemento di aiuto di cui deve essere valutata la compatibilità con il mercato interno), la determinazione del massimale poteva compromettere l'obiettivo generale perseguito dall'imposta (ovvero riscuotere entrate sufficienti per finanziare l'inventario delle risorse idriche, cfr. il paragrafo 69), in quanto tale massimale non ha più l'effetto di spostare l'onere dell'imposta sui maggiori consumatori d'acqua, bensì quello di evitare ai titolari dei permessi di captazione che coprono i maggiori quantitativi d'acqua il pagamento di una quota (rilevante) dell'imposta. Tuttavia, dal momento che le disposizioni dell'articolo 24 *ter* della legge codificata sono solo un elemento del meccanismo impositivo e che, secondo le indicazioni fornite dalle autorità danesi (cfr. paragrafo 34, terzo trattino), l'assenza di un massimale avrebbe determinato la riscossione di almeno il doppio della quota che doveva rappresentare l'imposta di cui all'articolo 24 *ter* della legge codificata nel finanziamento delle attività di pianificazione previste, la Commissione può ritenere che il massimale in sé, seppure portatore di un elemento di aiuto come è stato dimostrato, non pregiudica l'obiettivo generale perseguito dall'imposta e che le disposizioni del punto 151 della disciplina per la tutela ambientale sono rispettate.
- (94) Il punto 154 della disciplina per la tutela ambientale indica in sostanza che gli aiuti sotto forma di sgravi o esenzioni da imposte ambientali diverse da quelle coperte dalla direttiva 2003/96/CE del Consiglio ⁽³²⁾ sono considerati compatibili con il mercato interno per un periodo di 10 anni, purché siano soddisfatte le condizioni di cui ai punti da 155 a 159.
- (95) Come indicato al momento dell'avvio del procedimento di indagine formale, il criterio dei dieci anni non è nella fattispecie pertinente: infatti l'imposta è stata istituita nel 2009, doveva essere riscossa solo nel 2017 ed è stata abolita il 31 dicembre 2011.
- (96) Al punto 155 della disciplina per la tutela ambientale è sostanzialmente indicato che nell'analizzare i regimi impositivi che comportano elementi di aiuti di Stato sotto forma di sgravi o di esenzioni dalle imposte, la Commissione valuta segnatamente la necessità e la proporzionalità degli aiuti e i relativi effetti nell'ambito dei settori economici interessati.

⁽²⁹⁾ Cfr. il punto 733 degli orientamenti dell'Unione europea per gli aiuti di Stato nei settori agricolo e forestale e nelle zone rurali 2014-2020 (GU C 204 dell'1.7.2014, pag. 1).

⁽³⁰⁾ GU C 319 del 27.12.2006, pag. 1. La loro durata di validità è stata prolungata fino al 30 giugno 2014 dalla comunicazione della Commissione del 20 novembre 2013 (GU C 339 del 20.11.2013, pag. 1).

⁽³¹⁾ GU C 82 dell'1.4.2008, pag. 1.

⁽³²⁾ Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU L 283 del 31.10.2003, pag. 51).

- (97) Il punto 156 della disciplina per la tutela ambientale precisa che a tal fine la Commissione si affida alla documentazione fornita dagli Stati membri. Tali informazioni devono comprendere, da un lato, i rispettivi settori o categorie dei beneficiari dello sgravio o della riduzione e, dall'altro, illustrare la posizione che i principali beneficiari occupano in ciascun settore interessato e come l'imposizione può contribuire alla tutela ambientale. La documentazione deve fornire una descrizione adeguata dei settori esentati e elencare, per ciascun settore, i maggiori beneficiari. Per ciascun settore, occorre segnalare la tecnica più vantaggiosa all'interno del SEE relativamente alla riduzione del danno ambientale cui mira l'imposta.
- (98) La Commissione osserva che la maggior parte dei requisiti elencati non è pertinente rispetto al contesto in cui s'inserisce il massimale in questione. La Danimarca ha fornito informazioni sui beneficiari del massimale in base ai volumi indicati nei permessi. Da queste informazioni emerge che nel settore della produzione primaria il quantitativo medio coperto dai permessi di captazione è stato di circa 35 600 m³ nel 2009, di 36 300 m³ nel 2010 e di 39 000 m³ nel 2011. Nel settore della trasformazione dei prodotti agricoli, il quantitativo medio è stato invece di circa 262 000 m³ nel 2009, di 250 000 m³ nel 2010 e di 217 000 m³ nel 2011. La Danimarca ha inoltre trasmesso un elenco di alcune delle imprese di trasformazione titolari dei maggiori permessi di captazione, ma queste imprese non possono essere necessariamente considerate i maggiori beneficiari del massimale, dal momento che il massimale non si applica in base ai quantitativi consumati ma in base ai quantitativi teoricamente prelevabili. Questo significa che un'impresa che in un determinato anno ha consumato poco non sarà sicuramente un grande beneficiario del massimale se versa l'imposta sul quantitativo prelevabile. Non è pertinente nemmeno lo studio della tecnica più vantaggiosa all'interno del SEE relativamente alla riduzione del danno ambientale, dal momento che gli accordi generali che disciplinano il SEE non si applicano al settore agricolo e che nella fattispecie non si tratta né di attuazione di tecniche (ma di realizzare un inventario delle risorse idriche finalizzato a una migliore gestione di queste ultime), né di riduzione dell'inquinamento (ma di captazione idrica).
- (99) In realtà, l'unico criterio che possa essere veramente valutato nell'elenco di cui al punto 156 della disciplina per la tutela ambientale è come l'imposizione può contribuire alla tutela ambientale.
- (100) A tale proposito la Commissione osserva che l'imposta stessa può contribuire alla tutela ambientale consentendo il finanziamento di un inventario delle risorse idriche volto a una migliore gestione di queste ultime.
- (101) Inoltre, come indicato al punto 157 della disciplina per la tutela ambientale, gli aiuti sotto forma di sgravi o esenzioni da imposte ambientali devono essere necessari e proporzionati.
- (102) Il punto 158 della disciplina per la tutela ambientale precisa che la Commissione considera gli aiuti necessari qualora risultino soddisfatte le seguenti condizioni:
- a) i beneficiari sono selezionati in base a criteri oggettivi e trasparenti e gli aiuti devono essere, in linea di principio, concessi secondo modalità identiche per tutti i concorrenti operanti nello stesso settore o nello stesso mercato rilevante ove essi siano in una situazione fattuale simile;
 - b) l'imposta ambientale al netto dello sgravio deve consentire un aumento sostanziale dei costi di produzione per ciascun settore o categoria di singoli beneficiari;
 - c) non è possibile far gravare sul consumatore l'aumento sostanziale dei costi di produzione senza che si verifichi una contrazione notevole delle vendite. A tal fine, gli Stati membri possono tra l'altro fornire le stime relative all'elasticità del prezzo del prodotto nel settore interessato nell'ambito del rilevante mercato geografico assieme alle stime del calo delle vendite o dei profitti per le imprese operanti nel settore interessato o appartenenti alla categoria interessata.
- (103) Il punto 159 della disciplina per la tutela ambientale precisa che la Commissione considererà gli aiuti proporzionati qualora risulti soddisfatta una delle seguenti condizioni:
- a) il regime definisce i criteri a garanzia che ciascun beneficiario corrisponda una parte dell'imposta nazionale complessivamente equivalente alle prestazioni ambientali di ciascun beneficiario paragonate a quelle ottenute con la tecnica più vantaggiosa all'interno del SEE. Il regime prevede che le imprese che utilizzano la tecnica più vantaggiosa sono le beneficiarie principali di una riduzione pari all'aumento dei costi di produzione indotto dall'imposta utilizzando la tecnica più vantaggiosa e che non è possibile far gravare sul consumatore. Le imprese con i peggiori risultati ambientali beneficiano di sovvenzioni più esigue, proporzionatamente alle prestazioni ambientali;

- b) i beneficiari degli aiuti corrispondono almeno il 20 % dell'imposta nazionale, a meno che non sia giustificata un'aliquota inferiore intesa a limitare le distorsioni della concorrenza;
- c) gli sgravi e le esenzioni fiscali sono condizionati alla conclusione di accordi tra lo Stato membro e le imprese o le associazioni di imprese beneficiarie in forza dei quali queste si impegnano a conseguire obiettivi di tutela ambientale aventi effetti equivalenti a quelli in applicazione delle lettere a) o b) o del livello comunitario minimo di imposizione. Tali accordi o impegni possono contemplare, tra le altre cose, una riduzione del consumo d'energia, una riduzione di emissioni inquinanti o qualsiasi altra misura ambientale e devono soddisfare le seguenti condizioni:
- i) il contenuto degli accordi deve essere negoziato da ciascuno Stato membro e deve stabilire segnatamente gli obiettivi e lo scadenziario per il loro conseguimento;
 - ii) gli Stati membri assicurano un controllo indipendente e tempestivo degli impegni assunti in forza di questi accordi;
 - iii) gli accordi sono periodicamente rivisti alla luce di innovazioni tecnologiche o di altra natura e prevedono un sistema efficace di sanzioni da irrogare in caso di mancato adempimento degli impegni.
- (104) Per quanto riguarda il punto 158, lettera a), della disciplina per la tutela ambientale, in risposta all'osservazione delle autorità danesi che si chiedono perché la Commissione si interessi alle imprese degli altri Stati membri che non beneficerebbero dello stesso vantaggio delle imprese danesi che versano un'imposta ridotta o che sono esentate dall'imposta, la Commissione precisa che la determinazione di un massimale dell'imposta applicata a un fattore di produzione agricolo (acqua) permette ai beneficiari di sottrarsi al pagamento di un importo che essi possono utilizzare per produrre prodotti che vengono realizzati anche in altri Stati membri e questo può creare una distorsione di concorrenza. Inoltre, il risparmio così ottenuto consente a questi beneficiari di migliorare i loro costi di produzione, il che può *in fine* perturbare gli scambi di prodotti agricoli, importanti sia a livello europeo che mondiale. La decisione C 30/2009 invocata dalle autorità danesi (cfr. il paragrafo 44) segue la stessa logica in quanto sottolinea al punto 35 che l'esenzione d'imposta concessa al prodotto in questione (il cemento) falsa o minaccia di falsare la concorrenza sui mercati in cui tale prodotto è in concorrenza con altri prodotti ed è tale da incidere sugli scambi tra Stati membri in quanto il cemento è oggetto di scambi a livello europeo e mondiale. Queste considerazioni, più legate alla dimostrazione dell'esistenza di un aiuto che alla sua compatibilità, non impediscono tuttavia alla Commissione di constatare che la selezione dei beneficiari si basa su un criterio obiettivo e trasparente, ovvero il possesso di un permesso di captazione per quantitativi superiori a 25 000 m³ d'acqua, in quanto si applica a tutti i titolari di tale permesso, in altre parole a coloro che si trovano in una situazione fattuale identica.
- (105) Per quanto riguarda il punto 158, lettera b), della disciplina per la tutela ambientale, la Commissione può ammettere il punto di vista delle autorità danesi secondo cui l'aumento dei costi di produzione, che sarebbe stato indotto dal pagamento dell'intero ammontare dell'imposta (da circa 4 % a 7,7 %, cfr. il paragrafo 45) nel settore della produzione primaria, può essere considerato sostanziale alla luce di quello che era già stato considerato come aumento sostanziale in un altro fascicolo. Queste considerazioni non possono tuttavia essere applicate al massimale a 25 000 m³ in quanto, come ammettono le stesse autorità danesi, l'assenza del massimale avrebbe fatto aumentare i costi di produzione solo dall'1,25 al 2,20 %, ovvero un aumento di livello nettamente inferiore rispetto a quello ritenuto sostanziale nel fascicolo N 327/08 invocato dalle autorità danesi. Inoltre la motivazione delle autorità danesi relativa alla necessità di collegare il criterio dell'aumento sostanziale dei costi di produzione al criterio della contrazione delle vendite, per via della ripercussione di tale aumento sui clienti, non può essere accettata, in quanto il punto 158 della disciplina per la tutela ambientale indica chiaramente che tutte le condizioni ivi menzionate (selezione dei beneficiari in base a criteri oggettivi, aumento sostanziale dei costi di produzione in assenza di uno sgravio dell'imposta e contrazione delle vendite in caso di ripercussione di tale aumento sui clienti) devono essere soddisfatte e l'impossibilità di far gravare questo aumento sui clienti, evidenziata dalle autorità danesi (cfr. paragrafi 45 e 102), non può in alcun caso essere considerata tale da permettere di stabilire se un aumento dei costi di produzione è sostanziale o meno.
- (106) Per quanto riguarda il punto 158, lettera c), della disciplina per la tutela ambientale, la Commissione osserva che le autorità danesi non hanno fornito le stime menzionate al suddetto punto. Orbene questi dati, più che le motivazioni delle autorità danesi, avrebbero permesso di stabilire se la ripercussione dell'aumento dei costi di produzione sui clienti avrebbe effettivamente determinato una contrazione delle vendite, anche se questo aumento non è sostanziale (cfr. il paragrafo precedente). La motivazione della riduzione della captazione idrica in caso di pagamento dell'intero ammontare dell'imposta (cfr. il paragrafo 46) non può essere ritenuta valida, in quanto l'imposta è applicata su un livello di consumi teorico (quantitativo previsto dal permesso) e non sugli effettivi consumi dell'azienda. Inoltre, dal momento che le stesse autorità danesi indicano che i prezzi sono stabiliti a un livello diverso da quello aziendale, l'impossibilità per il produttore primario di ripercuotere l'aumento dei costi di produzione al suo livello non può essere considerata una motivazione pertinente per attestare il rispetto del criterio secondo cui l'aumento sostanziale dei costi di produzione non può essere fatto gravare sui clienti senza che si verifichi una contrazione notevole delle vendite.

- (107) Tutte queste considerazioni mostrano che nella produzione primaria le autorità danesi non possono dimostrare il rispetto di tutti i criteri del punto 158 della disciplina per la tutela ambientale che devono essere soddisfatti affinché l'aiuto sia ritenuto necessario. Per quanto riguarda il settore della trasformazione dei prodotti agricoli, dopo aver osservato che lo sgravio di due terzi dell'imposta non comporta elementi di aiuto di Stato, la Commissione deve stabilire se la determinazione del massimale d'imposta soddisfa le pertinenti condizioni della disciplina per la tutela ambientale. A tale proposito essa sottolinea che le considerazioni dei paragrafi da 90 a 100 valgono anche per le imprese di trasformazione dei prodotti agricoli. La Commissione osserva inoltre che le stesse autorità danesi hanno riconosciuto di non essere in grado di dimostrare in tutti i casi il rispetto del criterio della necessità di cui al punto 158 della disciplina per la tutela ambientale (cfr. il paragrafo 50) e che i dati numerici forniti dalle autorità danesi non modificano in alcun modo questa conclusione delle suddette autorità. Questi dati (di fatto l'equivalente sovvenzione dell'aiuto ricevuto) non consentono infatti di stabilire se l'imposta ambientale senza riduzione (nella fattispecie, senza massimale) conduca a un aumento sostanziale dei costi di produzione nel settore della trasformazione dei prodotti agricoli.
- (108) Per quanto riguarda il punto 159, lettera a), della disciplina per la tutela ambientale, la Commissione ritiene nella fattispecie non pertinente il criterio del confronto con la tecnica più vantaggiosa all'interno del SEE dal momento che, come già indicato al paragrafo 98, gli accordi generali che disciplinano il SEE non si applicano al settore agricolo e che nella fattispecie non si tratta né di attuazione di tecniche (ma di realizzare un inventario delle risorse idriche finalizzato a una migliore gestione di queste ultime), né di riduzione dell'inquinamento (ma di captazione idrica).
- (109) Quanto al punto 159, lettera b), della disciplina per la tutela ambientale, la Commissione osserva che le stesse autorità danesi riconoscono che alcune imprese sono riuscite a non corrispondere almeno il 20 % dell'imposta. La motivazione addotta dalle autorità danesi, secondo cui la Commissione dovrebbe basarsi su medie, non è accettabile in quanto il punto 159, lettera b) prevede come unica eccezione al principio del pagamento del 20 % dell'imposta nazionale l'esistenza di una distorsione di concorrenza limitata; in ogni caso, l'utilizzo di medie non può dimostrare da solo il carattere limitato di una distorsione di concorrenza.
- (110) Infine, per quanto riguarda il punto 159, lettera c), della disciplina per la tutela ambientale, le autorità danesi non hanno fornito nessuna informazione attestante l'esistenza di accordi incentrati sulla realizzazione di impegni ambientali.
- (111) Considerati gli elementi indicati ai paragrafi da 89 a 109, la Commissione non può concludere che tutte le pertinenti condizioni della disciplina per la tutela ambientale sono state rispettate, né può sciogliere i dubbi che aveva espresso al momento dell'avvio della procedura di indagine formale.
- (112) Per quanto riguarda il riferimento fatto dalle autorità danesi al quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi, la Commissione ha ritenuto innanzitutto necessario, nel quadro iniziale applicabile a partire dal 17 dicembre 2008, autorizzare temporaneamente la concessione di un importo limitato di aiuto rientrante nel campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1, del TFUE (in quanto superiore alla soglia *de minimis*) dichiarandolo compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE, a condizione che siano rispettate tutte le condizioni di seguito riportate:
- a) l'aiuto non è superiore ad una sovvenzione diretta in denaro dell'importo di 500 000 EUR per impresa. Tutti i valori utilizzati sono al lordo di qualsiasi imposta o altro onere. Quando l'aiuto è concesso in forma diversa da una sovvenzione diretta in denaro, l'importo dell'aiuto è l'equivalente sovvenzione;
 - b) l'aiuto è concesso sotto forma di regime;
 - c) l'aiuto è concesso alle imprese che al 1° luglio 2008 non erano in difficoltà [l'espressione «impresa in difficoltà» indica, per le grandi imprese, un'impresa quale definita al punto 2.1. degli orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà ⁽³³⁾ e, per le piccole e medie imprese, un'impresa come definita all'articolo 1, paragrafo 7, del regolamento (CE) n. 800/2008 della Commissione ⁽³⁴⁾]; tuttavia, può essere concesso alle imprese che non erano in difficoltà a quella data, ma che hanno cominciato ad essere in difficoltà successivamente, a causa della crisi finanziaria ed economica mondiale;
 - d) non possono beneficiare del regime di aiuto le imprese che operano nel settore della pesca;
 - e) l'aiuto non costituisce aiuti alle esportazioni né aiuti che favoriscono i prodotti nazionali rispetto ai prodotti importati;

⁽³³⁾ GU C 244 dell'1.10.2004, pag. 2.

⁽³⁴⁾ Regolamento (CE) n. 800/2008 della Commissione, del 6 agosto 2008, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato (regolamento generale di esenzione per categoria) (GU L 214 del 9.8.2008, pag. 3).

- f) l'aiuto può essere concesso solo fino al 31 dicembre 2010;
- g) prima di concedere l'aiuto, lo Stato membro deve ottenere dall'impresa interessata una dichiarazione, in forma scritta o elettronica, su qualunque altro aiuto «*de minimis*» e su qualunque altro aiuto nell'ambito del quadro temporaneo da essa ricevuto nell'esercizio finanziario in corso e controllare che questo non porti il totale degli aiuti ricevuti dall'impresa nel periodo 1° gennaio 2008-31 dicembre 2010 ad un livello superiore al massimale di 500 000 EUR;
- h) il regime di aiuto non si applica alle imprese che operano nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli secondo la definizione dell'articolo 2, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1857/2006 della Commissione ⁽³⁵⁾. Esso è applicabile alle imprese che operano nel settore della trasformazione e della commercializzazione dei prodotti agricoli come definite all'articolo 2, paragrafi 3 e 4, dello stesso regolamento, tranne quando l'importo dell'aiuto è fissato in base al prezzo o al quantitativo di tali prodotti acquistati da produttori primari o immessi sul mercato dalle imprese interessate o quando l'aiuto è subordinato al fatto di venire parzialmente o interamente trasferito a produttori primari.
- (113) Queste condizioni erano accompagnate da un'altra condizione secondo cui le misure d'aiuto temporanee non potevano essere cumulate con gli aiuti di cui al regolamento *de minimis* per i medesimi costi ammissibili. Se un'impresa ha già ricevuto aiuti «*de minimis*» prima dell'entrata in vigore del quadro temporaneo, la somma dell'importo degli aiuti ricevuti nel quadro della misura di cui al paragrafo precedente e degli aiuti «*de minimis*» ricevuti non deve superare 500 000 EUR tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010.
- (114) Il quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi è stato esteso alla produzione agricola primaria con decorrenza dal 28 ottobre 2009 ⁽³⁶⁾. Prima di concedere l'aiuto, lo Stato membro doveva ottenere dall'impresa interessata una dichiarazione, in forma scritta o elettronica, sugli altri aiuti *de minimis* e sugli aiuti nell'ambito del quadro temporaneo da essa ricevuti nell'esercizio finanziario in corso e controllare che questo aiuto non portasse il totale degli aiuti ricevuti dall'impresa nel periodo 1 gennaio 2008 – 31 dicembre 2010 ad un livello superiore al massimale di 15 000 EUR. L'importo dell'aiuto concesso alle imprese attive nella produzione primaria di prodotti agricoli non poteva essere stabilito in base al prezzo o alla quantità dei prodotti immessi sul mercato. Le misure d'aiuto temporanee non potevano essere cumulate con gli aiuti di cui al regolamento *de minimis* per i medesimi costi ammissibili. Se l'impresa aveva già ricevuto un aiuto *de minimis* per un'attività di produzione agricola primaria prima dell'entrata in vigore del quadro temporaneo, la somma dell'importo degli aiuti ricevuti nel quadro della misura prevista per la produzione agricola primaria e dell'aiuto *de minimis* ricevuto non doveva superare 15 000 EUR tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010.
- (115) Il quadro temporaneo esteso alla produzione agricola primaria è stato prorogato fino al 31 dicembre 2011. Per beneficiare delle sue disposizioni, il beneficiario doveva non solo soddisfare le condizioni di cui ai paragrafi 112 (ad eccezione della condizione di cui alla lettera h)], 113 e 114, ma doveva anche aver presentato un fascicolo di domanda completo in base a un regime di aiuti nazionale approvato dalla Commissione entro il 31 dicembre 2010 conformemente al quadro temporaneo (entro il 31 marzo 2011, per quanto riguarda le imprese attive nella produzione primaria dei prodotti agricoli). Inoltre il regime di aiuti nazionale che autorizzava la concessione dell'aiuto dopo il 31 dicembre 2010 doveva essere stato notificato dallo Stato membro e autorizzato dalla Commissione a norma dell'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE.
- (116) Considerate le informazioni fornite dalle autorità danesi nell'ambito del procedimento di indagine formale, la Commissione non può concludere che sono state rispettate tutte le condizioni del quadro temporaneo degli aiuti in situazione di crisi per i seguenti motivi:
- a) tra il 17 dicembre 2008 e il 28 ottobre 2009 il quadro temporaneo non era applicabile al settore della produzione agricola primaria; non poteva pertanto essere invocato per giustificare la compatibilità dell'esenzione concessa nel suddetto settore;
- b) le informazioni fornite dalle autorità danesi non consentono tuttora di constatare il rispetto del criterio dell'esclusione delle imprese in difficoltà;
- c) nelle suddette informazioni non c'è nulla che confermi il rispetto del criterio dell'invio della dichiarazione di cui al paragrafo 107 relativa agli aiuti già ricevuti nell'ambito di un regime *de minimis* o del quadro temporaneo;

⁽³⁵⁾ Regolamento (CE) n. 1857/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti di Stato a favore delle piccole e medie imprese attive nella produzione di prodotti agricoli e recante modifica del regolamento (CE) n. 70/2001 (GUL 358 del 16.12.2006, pag. 3).

⁽³⁶⁾ L'importo dell'aiuto è stato limitato a 15 000 EUR per impresa.

- d) in assenza di dichiarazioni, è impossibile verificare il rispetto del massimale stabilito dal quadro temporaneo in caso di cumulo con un aiuto *de minimis*, a prescindere dall'equivalente sovvenzione dell'esenzione, tanto più che è dubbio anche il controllo del rispetto dei massimali *de minimis* (cfr. in particolare il paragrafo 63);
- e) per beneficiare di un aiuto nel 2011, in base al quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi, il beneficiario doveva aver presentato un fascicolo completo in base a un regime di aiuti nazionale approvato dalla Commissione entro il 31 dicembre 2010 (o il 31 marzo 2011 per la produzione agricola primaria) e il regime che autorizzava la concessione degli aiuti nel 2011 doveva essere stato notificato alla Commissione e approvato da quest'ultima; orbene, le stesse autorità danesi riconoscono di non essersi avvalse all'epoca delle possibilità offerte dal quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi.
- (117) L'inosservanza delle condizioni del quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi va quindi ben oltre la semplice mancata notificazione di un aiuto evocata dalle autorità danesi (cfr. il paragrafo 53).
- (118) Alla luce di queste considerazioni, la determinazione di un massimale d'imposta a un quantitativo di captazione di 25 000 m³ non può essere considerata tale da poter beneficiare di una deroga a titolo del trattato (deroga che sarebbe comunque stata quella dell'articolo 107, paragrafo 3), lettera b) e non quella dell'articolo 107, paragrafo 3), lettera c) sulla base delle disposizioni del quadro temporaneo).

Altre motivazioni delle autorità danesi

- (119) La questione della legittima aspettativa dei beneficiari (cfr. il paragrafo 58) non può influire in alcun modo sulla valutazione della compatibilità del massimale con il mercato interno. Spetta alle autorità danesi ottenere l'approvazione della Commissione prima di dare esecuzione al regime. Il fatto che negli altri Stati membri non esista un'imposta analoga (cfr. il paragrafo 58) non impedisce ai beneficiari del massimale di aver ottenuto un vantaggio. Questo vantaggio permetteva in assoluto ai suddetti beneficiari di disporre di risorse aggiuntive per effettuare le loro attività in un mercato esposto alla concorrenza. Il fatto che nessuno si sia lamentato dell'esistenza del sistema impositivo non implica affatto che il massimale non comporti elementi di aiuto di Stato incompatibili con il mercato interno.

VIII. CONCLUSIONE

- (120) La Commissione conclude che lo sgravio di due terzi dell'ammontare dell'imposta da pagare previsto dall'articolo 24 *ter* della legge codificata non comporta elementi di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE in quanto i beneficiari non godono di un vantaggio rispetto a coloro che versano l'intero ammontare dell'imposta in virtù delle disposizioni dell'articolo 24 *bis* della legge codificata. Essa conclude inoltre che l'esenzione totale prevista dall'articolo 24 *quater* della legge codificata non comporta elementi di aiuto di Stato a norma dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE per motivi legati alla corretta gestione amministrativa del sistema impositivo (importi troppo bassi da riscuotere).
- (121) Al contrario, la Commissione osserva che la determinazione di un massimale d'imposta a un quantitativo di 25 000 m³ d'acqua, previsto dall'articolo 24 *ter* della legge codificata, costituisce un aiuto di Stato a norma dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE e che la Danimarca ha illegalmente dato esecuzione a questo massimale in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE. L'analisi condotta mostra che l'aiuto inerente a questo massimale non può essere dichiarato compatibile con il mercato interno in quanto le autorità danesi non hanno potuto dimostrare la necessità e la proporzionalità del massimale d'imposta a un quantitativo d'acqua di 25 000 m³, né il rispetto di tutte le condizioni del quadro temporaneo per gli aiuti in situazione di crisi. La Commissione non è pertanto in grado di sciogliere i dubbi che aveva espresso al momento dell'avvio del procedimento di indagine formale e non può che dichiarare quest'aiuto incompatibile con il mercato interno.

IX. RECUPERO

- (122) Alla misura controversa è stata data esecuzione senza che prima fosse stata notificata alla Commissione, conformemente all'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE. Essa costituisce pertanto un aiuto illegale.
- (123) Secondo l'articolo 16, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 2015/1589 nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (nella fattispecie, coloro che hanno beneficiato del massimale d'imposta a un quantitativo d'acqua di 25 000 m³).

- (124) Le autorità danesi hanno invocato diverse motivazioni (cfr. i paragrafi da 55 a 59) per contestare il principio del recupero. La Commissione non può tuttavia accoglierle.
- (125) Non si tratta infatti di sapere se la distorsione di concorrenza è minima (cfr. il paragrafo 55), ma se esiste e, dal momento che esiste, bisogna porvi fine, ovvero ristabilire la situazione di concorrenza esistente prima della concessione dell'aiuto. La stessa Corte di giustizia ha consacrato il principio secondo cui l'obiettivo del recupero è proprio quello di ristabilire la situazione esistente sul mercato prima della concessione dell'aiuto. Essa ha inoltre stabilito che il recupero era la logica conseguenza dell'illegittimità⁽³⁷⁾ dell'aiuto e che esso non può pertanto ritenersi un provvedimento sproporzionato rispetto alle finalità delle disposizioni del trattato in materia di aiuti di Stato⁽³⁸⁾, contrariamente a quanto affermano le autorità danesi. Per quanto riguarda la motivazione relativa all'assenza di vantaggio rispetto ai concorrenti (cfr. il paragrafo 57), questa motivazione è invalidata dalle considerazioni sull'esistenza di un vantaggio (cfr. il paragrafo 64) e dall'utilizzo che può essere fatto dell'importo non versato dai beneficiari (cfr. i paragrafi 85 e 119). Infine le autorità danesi non possono sostenere che il recupero creerebbe una distorsione di concorrenza rispetto a coloro che prelevano acque superficiali, dal momento che l'applicazione dell'imposta è limitata al prelievo delle acque sotterranee e non riguarda la captazione delle acque superficiali.
- (126) Per quanto riguarda la questione della legittima aspettativa evocata al paragrafo 58, la Commissione ha già respinto la motivazione delle autorità danesi secondo cui la grande maggioranza dei potenziali beneficiari non poteva aspettarsi che il regime conferisse loro un vantaggio alla luce del diritto della concorrenza, perché in altri Stati membri non esistono imposte analoghe (cfr. il paragrafo 119). Dal momento che le autorità danesi evocano la questione della certezza del diritto e che quest'ultima è strettamente legata alla legittimità dell'aiuto, la Commissione rammenta che secondo la giurisprudenza i beneficiari di un aiuto possono avere, in via di principio, un legittimo affidamento nella legittimità di detto aiuto solo se quest'ultimo è stato concesso nel rispetto del procedimento di cui all'articolo 88 CE (diventato articolo 108 del TFUE) e un operatore economico diligente deve essere normalmente in grado di assicurarsi che detto procedimento sia stato rispettato. In particolare, quando a un aiuto viene data esecuzione senza previa notifica alla Commissione «... *cosicché tale aiuto è illegittimo conformemente all'articolo 88, paragrafo 3, CE, il beneficiario dell'aiuto non può avere, in quel momento, un legittimo affidamento nella legittimità della sua concessione*»⁽³⁹⁾.
- (127) Nonostante le loro osservazioni, le autorità danesi devono pertanto adottare tutte le misure necessarie per recuperare dai beneficiari l'aiuto incompatibile concesso. Nella fattispecie, si tratta della differenza tra l'importo dell'imposta che avrebbe dovuto essere versato in base al quantitativo previsto dal permesso di captazione e quello che è stato corrisposto per un quantitativo di captazione di 25 000 m³.
- (128) Conformemente alle disposizioni del punto 42 della comunicazione della Commissione «Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili»⁽⁴⁰⁾, la Danimarca dispone di un termine di quattro mesi dalla notifica della presente decisione per conformarsi a quest'ultima. L'aiuto da recuperare è maggiorato degli interessi maturati conformemente al regolamento (CE) n. 794/2004⁽⁴¹⁾.
- (129) Alla presente decisione deve essere data immediata esecuzione, tranne per quanto riguarda gli aiuti che al momento della loro concessione soddisfacevano tutte le condizioni di cui al regolamento *de minimis* applicabile in virtù dell'articolo 2 del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio⁽⁴²⁾,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

Lo sgravio di due terzi dell'imposta istituita dall'articolo 24 della legge codificata n. 935 del 24 settembre 2009, previsto dall'articolo 24 *ter* della medesima legge, non comporta elementi di aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

⁽³⁷⁾ Sentenza del 10 giugno 1993 nella causa C-183/91, Commissione/Grecia, ECLI:EU:C:1993:233, punto 16.

⁽³⁸⁾ Sentenza del 4 aprile 1995 nella causa C-348/93, Commissione/Italia, ECLI:EU:C:1995:95, punto 27.

⁽³⁹⁾ Sentenza del 22 aprile 2016 nelle cause riunite T-50/06 RENV II e T-69/06 RENV II, ECLI:EU:T:2016:227, punto 230.

⁽⁴⁰⁾ GU C 272 del 15.11.2007, pag. 4.

⁽⁴¹⁾ Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 140 del 30.4.2004, pag. 1).

⁽⁴²⁾ Regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, del 7 maggio 1998, sull'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea a determinate categorie di aiuti di stato orizzontali (GU L 142 del 14.5.1998, pag. 1).

Articolo 2

La determinazione del massimale d'imposta a 25 000 m³, in virtù dell'articolo 24 *ter* della legge codificata n. 935 del 24 settembre 2009, costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Articolo 3

L'aiuto inerente all'esenzione d'imposta prevista dall'articolo 24 *quater* della legge codificata n. 935 del 24 settembre 2009 per i permessi di captazione idrica inferiori a 6 000 m³ non comporta elementi di aiuto di Stato a norma dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Articolo 4

La misura di aiuto inerente alla determinazione di un massimale d'imposta a 25 000 m³, in virtù dell'articolo 24 *ter* della legge codificata n. 935 del 24 settembre 2009, è stata attuata illegalmente dalla Danimarca in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea e costituisce un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno.

Articolo 5

La misura di aiuto inerente alla determinazione di un massimale d'imposta a 25 000 m³, in virtù dell'articolo 24 *ter* della legge codificata n. 935 del 24 settembre 2009, non costituisce un aiuto di Stato se al momento della sua concessione essa soddisfa le condizioni stabilite da uno dei regolamenti adottati in virtù dell'articolo 2 del regolamento (CE) n. 994/98 applicabile al momento del conferimento dell'aiuto.

Articolo 6

1. La Danimarca è tenuta a recuperare presso i beneficiari l'aiuto di cui all'articolo 4.
2. Le somme da recuperare producono interessi a decorrere dalla data in cui sono stati messi a disposizione dei beneficiari fino al loro recupero effettivo.
3. Gli interessi vengono calcolati secondo il regime dell'interesse composto, conformemente al capo V del regolamento (CE) n. 794/2004.

Articolo 7

Il recupero dell'aiuto di cui all'articolo 4 è immediato ed effettivo.

La Danimarca garantisce l'attuazione della presente decisione entro quattro mesi dalla data della sua notifica.

Articolo 8

1. Entro due mesi dalla notifica della presente decisione, la Danimarca trasmette le seguenti informazioni:
 - a) l'elenco dei beneficiari che hanno ricevuto l'aiuto di cui all'articolo 4 e l'importo totale ricevuto da ciascuno di essi;
 - b) l'importo complessivo (capitale e interessi) che deve essere recuperato presso ogni beneficiario che abbia ricevuto aiuti cui non sia applicabile la regola *de minimis*;
 - c) una descrizione dettagliata delle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione;
 - d) i documenti attestanti che ai beneficiari è stato imposto di rimborsare l'aiuto.

2. La Danimarca informa la Commissione dei progressi delle misure nazionali adottate per l'attuazione della presente decisione fino al completo recupero dell'aiuto concesso di cui all'articolo 4. Essa trasmette immediatamente, su semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione. Fornisce inoltre informazioni dettagliate riguardo agli importi dell'aiuto e agli interessi già recuperati presso i beneficiari.

Articolo 9

Il Regno di Danimarca è destinatario della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 16 ottobre 2017

Per la Commissione
Phil HOGAN
Membro della Commissione
