



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
NILS WAHL  
presentate il 17 marzo 2016<sup>1</sup>

**Causa C-493/14**

**Dilly's Wellnesshotel GmbH**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria)]

«Rinvio pregiudiziale — Aiuti di Stato — Regolamento (CE) n. 800/2008 — Categorie di aiuti considerate compatibili con il mercato comune — Aiuti a favore della tutela dell'ambiente — Misure di aiuto sotto forma di sgravi da imposte ambientali — Carattere imperativo delle condizioni per l'esenzione»

1. È assodato che l'obbligo di notifica preliminare di ogni misura volta a istituire o modificare un nuovo aiuto, che si impone agli Stati membri in virtù dei Trattati, costituisce uno degli elementi fondamentali del sistema di controllo nell'ambito degli aiuti di Stato<sup>2</sup>. Ne deriva necessariamente che qualsiasi attenuazione di tale obbligo, che risulti dall'intento di facilitare, in ipotesi ben definite, la cooperazione tra le autorità nazionali e la Commissione europea, mediante l'adozione di misure di semplificazione amministrativa nell'ambito della concessione di esenzioni per categoria, deve essere intesa in senso restrittivo.
2. Tale imperativo è al centro della presente domanda di pronuncia pregiudiziale, la prima proveniente dal Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze)<sup>3</sup>, che solleva diverse questioni di interpretazione del regolamento (CE) n. 800/2008<sup>4</sup>.
3. La presente causa offre in particolare alla Corte l'occasione di apportare precisazioni sulle condizioni formali e sostanziali che devono essere soddisfatte affinché uno Stato membro possa beneficiare di un'esenzione dall'obbligo di notifica delle misure di aiuto ai sensi di tale regolamento. Essa fornisce, più in generale, l'occasione di sottolineare che l'insieme degli obblighi precisi che si impongono in tale contesto agli Stati membri, siano essi di natura formale o sostanziale, hanno carattere imperativo e che il loro inadempimento fa perdere il beneficio dell'esenzione rivendicata.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — V., in particolare, sentenza *France Télécom/Commissione* (C-81/10 P, EU:C:2011:811, punto 58).

3 — Occorre segnalare che tale organo giurisdizionale è succeduto all'*Unabhängiger Finanzsenat* (camera delle finanze indipendente) e che la Corte si è già, a più riprese, ritenuta competente per rispondere a questioni sollevate da quest'ultimo.

4 — Regolamento 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, pag. 3).

## I – Contesto normativo

### A – Diritto dell'Unione

4. L'articolo 109 TFUE (ex articolo 94 del Trattato CE) autorizza in particolare il Consiglio dell'Unione europea ad adottare misure di applicazione per determinare le categorie di aiuti che sono dispensate dalla procedura di informazione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (ex articolo 93, paragrafo 3, del Trattato CE).

5. Il regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, del 7 maggio 1998, sull'applicazione degli articoli 92 e 93 del Trattato che istituisce la Comunità europea a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali<sup>5</sup> era stato adottato ai sensi dell'articolo 94 del Trattato CE. L'articolo 3, paragrafo 1, di tale regolamento, intitolato «Trasparenza e controllo», precisava che «[a]ll'atto dell'adozione dei regolamenti in applicazione dell'articolo 1, la Commissione impone agli Stati membri norme precise per garantire la trasparenza e il controllo degli aiuti esentati dall'obbligo di notifica ai sensi degli stessi regolamenti».

6. Ai sensi del regolamento n. 994/98, è stato adottato il regolamento n. 800/2008<sup>6</sup>, applicabile al caso di specie.

7. Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera d), del capo I del regolamento n. 800/2008, intitolato «Campo di applicazione», detto regolamento si applica in particolare agli «aiuti per la tutela dell'ambiente».

8. L'articolo 3, paragrafo 1, di tale capo, intitolato «Condizioni per l'esenzione», prevedeva quanto segue:

«I regimi di aiuti che soddisfano tutte le condizioni di cui al capo I del presente regolamento, nonché le rilevanti disposizioni di cui al capo II del medesimo, sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, purché gli aiuti individuali concessi nel quadro di tali regimi soddisfino tutte le condizioni del presente regolamento e il regime contenga un riferimento esplicito al medesimo regolamento, citandone il titolo e gli estremi di pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*».

9. Ai sensi dell'articolo 9 di detto capo, intitolato «Trasparenza»:

«1. Entro 20 giorni lavorativi dall'entrata in vigore di un regime di aiuti o dalla concessione di un aiuto ad hoc, esentati a norma del presente regolamento, lo Stato membro interessato trasmette alla Commissione una sintesi delle informazioni relative alla misura d'aiuto in questione. Tale sintesi è fornita mediante modulo elettronico attraverso l'applicazione informatica della Commissione prevista a tale scopo e nella forma prevista all'allegato III.

La Commissione accusa senza indugio ricevuta della sintesi.

5 — GU L 142, pag. 1. Il regolamento n. 994/98 è stato modificato dal regolamento (UE) n. 733/2013 del Consiglio, del 22 luglio 2013 (GU L 204, pag. 11), e, in seguito, abrogato dal regolamento (UE) 2015/1588 del Consiglio, del 13 luglio 2015, sull'applicazione degli articoli [107 TFUE] e [108 TFUE] a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali (GU L 248, pag. 1).

6 — Il regolamento n. 800/2008 è stato modificato dal regolamento (UE) n. 1224/2013 della Commissione, del 29 novembre 2013 (GU L 320, pag. 22). Il periodo di applicazione del regolamento n. 800/2008 è stato così prorogato fino al 30 giugno 2014. Tale regolamento è stato, in seguito, abrogato dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli [107 TFUE] e [108 TFUE] (GU L 187, pag. 1).

La sintesi è pubblicata dalla Commissione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* e sul sito web della Commissione.

2. Al momento dell'entrata in vigore di un regime di aiuti o della concessione di un aiuto ad hoc, esentati a norma del presente regolamento, lo Stato membro interessato pubblica su Internet il testo integrale della misura di aiuto in questione. Nel caso di un regime di aiuti, il testo preciserà le condizioni previste dalla legislazione nazionale intese a garantire il rispetto delle pertinenti disposizioni del presente regolamento. Lo Stato membro interessato garantisce che il testo integrale della misura d'aiuto sia consultabile su Internet fino a quando la misura di aiuto rimane in vigore. Le informazioni sintetiche fornite dallo Stato membro interessato conformemente al paragrafo 1 specificano la pagina web in cui si trova il testo completo della misura di aiuto.

(...).

10. L'articolo 10 del medesimo capo, intitolato «Controllo», era così formulato:

«1. La Commissione controlla regolarmente le misure di aiuto di cui è stata informata conformemente all'articolo 9.

(...)

3. Su richiesta scritta, lo Stato membro interessato fornisce alla Commissione, entro 20 giorni lavorativi, oppure entro un periodo più lungo fissato nella richiesta stessa, tutte le informazioni che la Commissione ritiene necessarie per controllare l'applicazione del presente regolamento.

Qualora lo Stato membro interessato non fornisca le informazioni richieste entro il termine fissato dalla Commissione o entro un termine convenuto o qualora lo Stato membro fornisca informazioni incomplete, la Commissione invierà un sollecito stabilendo un nuovo termine per la presentazione delle informazioni. Se, nonostante il sollecito, lo Stato membro interessato non fornisce le informazioni richieste, la Commissione può, dopo avere permesso allo Stato membro di presentare le proprie osservazioni, adottare una decisione che stabilisce che le misure di aiuto future cui si applica il presente regolamento dovranno esserle notificate, integralmente o parzialmente, ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato».

11. L'articolo 17 del capo II del regolamento n. 800/2008, intitolato «Definizioni», si trovava nella sezione 4 di quest'ultimo, intitolata «Aiuti per la tutela ambientale», e così disponeva:

«Ai fini della presente sezione, si applicano le seguenti definizioni:

1) “tutela ambientale/tutela dell'ambiente”: qualsiasi azione volta a porre rimedio o a prevenire un danno all'ambiente fisico o alle risorse naturali causato dalle attività del beneficiario, a ridurre il rischio di un tale danno o a promuovere un uso più razionale di tali risorse, ivi inclusi le misure di risparmio energetico e l'impiego di fonti di energia rinnovabili;

(...)

10) “imposta ambientale”: qualsiasi imposta la cui specifica base imponibile abbia manifesti 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;

(...).

12. Ai sensi dell'articolo 25 di tale sezione 4, intitolato «Aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali»:

«1. I regimi di aiuti concessi sotto forma di sgravi da imposte ambientali che soddisfano le condizioni di cui alla 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, pag. 51),] sono compatibili con il mercato comune ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, del Trattato e sono esenti dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato, purché siano soddisfatte le condizioni di cui ai paragrafi 2 e 3 del presente articolo.

2. I beneficiari degli sgravi fiscali sono tenuti a corrispondere almeno il livello comunitario minimo di imposizione definito dalla [direttiva 2003/96].

3. Gli sgravi fiscali sono concessi per un massimo di dieci anni. Dopo tale periodo, gli Stati membri rivalutano l'adeguatezza delle misure di aiuto in questione».

#### B – *Diritto austriaco*

13. A norma della legge di accompagnamento del bilancio (Budgetbegleitgesetz), del 30 dicembre 2010<sup>7</sup>, le imprese prestatrici di servizi dovevano essere escluse di nuovo dal rimborso delle imposte sull'energia.

14. L'articolo 2, paragrafo 1, della legge sul rimborso delle imposte sull'energia (Energieabgabenvergütungsgesetz; in prosieguo: l'«EAVG»), nella sua versione modificata dall'articolo 72 del BBG 2011, è così formulato:

«Non sussiste diritto di rimborso se non in favore delle imprese la cui associata attività principale sia la fabbricazione di beni materiali e purché esse non forniscano le risorse energetiche di cui all'articolo 1, paragrafo 3, o il calore (vapore o acqua calda) prodotto a partire dalle risorse energetiche di cui al detto articolo 1, paragrafo 3».

15. L'ambito di applicazione temporale di tale articolo 2 è stabilito all'articolo 4, paragrafo 7, della legge sul rimborso delle imposte sull'energia (Energieabgabenvergütungsgesetz; in prosieguo: l'«EAVG»), che così dispone:

«Gli articoli 2 e 3 [dell'EAVG] sono applicabili, previa approvazione della Commissione europea, alle domande di rimborso che vertono su un periodo successivo al 31 dicembre 2010».

16. I lavori preparatori del progetto di legge indicano quanto segue riguardo all'articolo 4, paragrafo 7, dell'EAVG:

«L'applicazione delle disposizioni modificate è subordinata all'approvazione della Commissione europea. Questa modifica entra in vigore per l'utilizzo dell'energia dopo il 31 dicembre 2010. Le domande delle imprese di servizi vertenti su periodi successivi al 31 dicembre 2010, pertanto, non saranno più accettate. Se la modifica dell'EAVG è approvata dalla Commissione in qualità di aiuto di Stato autorizzato, il limite legale alle imprese di produzione dovrà applicarsi a partire dal 1° gennaio 2011, di modo che, oltre tale data, le imprese di servizi non avranno più diritto al rimborso dell'imposta sull'energia per l'energia utilizzata. Se la modifica non dovesse essere approvata dalla Commissione, la situazione giuridica attuale resterebbe invariata e sia le imprese di produzione che le imprese di servizi avrebbero diritto a un rimborso delle imposte sull'energia».

<sup>7</sup> — BGBl. I, 111/2010; in prosieguo: il «BBG 2011».

## II – Il procedimento principale, le questioni pregiudiziali e il procedimento dinanzi alla Corte

17. Il 29 dicembre 2011, la Dilly's Wellnesshotel GmbH (in prosieguo: la «Dilly's Wellnesshotel») ha depositato una domanda di rimborso delle imposte sull'energia per l'anno 2011.

18. Tale domanda è stata respinta con decisione del 21 febbraio 2012 in quanto non fondata in riferimento alla nuova legislazione contenuta nel BBG 2011, secondo cui, a decorrere dal 1° gennaio 2011, il rimborso delle imposte sull'energia è concesso solo alle imprese di produzione. Un ricorso dinanzi all'Unabhängiger Finanzsenat (camera delle finanze indipendente), al quale è succeduto il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze), è stato respinto.

19. Con decisione del 19 marzo 2013, il Verwaltungsgerichtshof (Tribunale amministrativo) ha statuito che, in seguito a una sentenza pronunciata da tale giudice il 22 agosto 2012, il rimborso dell'imposta sull'energia avrebbe dovuto essere concesso alle imprese di servizi anche per il mese di gennaio 2011. A parere del Verwaltungsgerichtshof (Tribunale amministrativo), per tale mese, la Commissione non aveva ancora fornito la sua approvazione sulla nuova normativa riguardante la dichiarazione emessa in forza del regolamento n. 800/2008 che verteva solo sul periodo a partire dal 1° febbraio 2011.

20. La Dilly's Wellnesshotel ha presentato un ricorso amministrativo complementare presso l'Unabhängiger Finanzsenat (camera delle finanze indipendente), con il quale detta società chiedeva nella sostanza, in particolare, di accogliere integralmente la domanda di rimborso dell'imposta sull'energia per il periodo dal gennaio al dicembre 2011.

21. La Dilly's Wellnesshotel partiva dal principio che, nel caso in cui l'applicazione congiunta degli articoli 2, paragrafo 1, e 4, paragrafo 7, dell'EAVG violasse il diritto dell'Unione, la nuova legislazione introdotta dal BBG 2011 non sarebbe applicabile e le imprese di servizi potrebbero continuare a chiedere il rimborso delle imposte sull'energia per tutto il 2011 e oltre.

22. Dalla decisione di rinvio risulta che la versione iniziale dell'EAVG prevedeva, al suo articolo 2, paragrafo 1, un rimborso delle imposte sull'energia in favore delle imprese che si dedicano essenzialmente alla «fabbricazione di beni materiali». Le prestazioni di servizi erano escluse dal rimborso dell'imposta. Il giudice del rinvio rileva che la finalità dell'EAVG era, stando ai lavori preparatori, di evitare che le industrie di produzione austriache che consumano molta energia fossero sfavorite sul piano concorrenziale rispetto alle imprese di altri paesi nei quali non vi sia, di regola, imposizione sull'energia.

23. La normativa nazionale relativa al rimborso delle imposte sull'energia è stata modificata in seguito più volte.

24. Nella presente causa, il giudice del rinvio nutre dubbi sulla compatibilità della nuova normativa relativa al rimborso delle imposte sull'energia introdotta dal BBG 2011 con il regolamento n. 800/2008. Tale giudice s'interroga, infatti, sulla questione se la Repubblica d'Austria possa avvalersi della procedura speciale prevista all'articolo 25 del regolamento n. 800/2008 riguardo alla normativa nazionale di cui trattasi, quando diverse condizioni del capo I di tale regolamento non sono, all'apparenza, soddisfatte.

25. In tale contesto, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se leda il diritto dell'Unione un regime di aiuti che ricorre alla procedura speciale prevista dal regolamento n. 800/2008 ai sensi dell'articolo 25 per beneficiare dell'esenzione dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, senza tuttavia rispettare alcuni obblighi posti dal capo I [di tale] regolamento e senza contenere inoltre alcun rimando [a detto] regolamento.

- 2) Se sussista una lesione del diritto dell'Unione quando un regime di aiuti si fonda sulla procedura speciale del regolamento n. 800/2008, vigente per gli aiuti relativi alla tutela ambientale a norma dell'articolo 25, ma non sussistano i presupposti disciplinati nel capo II, vale a dire la promozione di misure di tutela ambientale o di risparmio energetico ai sensi dell'articolo 17, punto 1, [di detto] regolamento.
- 3) Se il diritto dell'Unione osti a una normativa nazionale che non contiene limitazioni temporali e neppure un richiamo al periodo indicato nella dichiarazione di esenzione, cosicché la limitazione a dieci anni del rimborso dell'imposta sull'energia, richiesta dall'articolo 25, paragrafo 3, del regolamento n. 800/2008, si inferisce solo dalla dichiarazione di esenzione».

26. La Dilly's Wellnesshotel, i governi austriaco ed estone nonché la Commissione hanno presentato osservazioni scritte.

27. Il 21 gennaio 2016 si è tenuta un'udienza alla quale hanno partecipato la Dilly's Wellnesshotel, il governo austriaco e la Commissione.

### III – Analisi

*A – Considerazioni preliminari sulla situazione oggetto del procedimento principale e sull'obbligo di notifica dei progetti di erogazione di nuovi aiuti*

Situazione oggetto del procedimento principale

28. Il presente rinvio pregiudiziale solleva diverse questioni di interpretazione relative alle condizioni di forma (prima questione pregiudiziale) e alle condizioni di ordine sostanziale (seconda e terza questione pregiudiziale) che una misura nazionale di aiuto deve soddisfare per poter beneficiare dell'esenzione dall'obbligo di notifica ai sensi del regolamento n. 800/2008.

29. Come emerge dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio, il procedimento principale ha origine dal diniego dell'amministrazione fiscale austriaca di accogliere una domanda di rimborso di imposte sull'energia per l'anno 2011 presentata dalla ricorrente nel procedimento principale, la Dilly's Wellnesshotel, un'impresa prestatrice di servizi. Tale diniego era motivato dal fatto che, a partire dalla modifica introdotta dal BBG 2011, l'EAVG esclude i prestatori di servizi dal beneficio del rimborso delle imposte sull'energia.

30. Nell'ambito del ricorso proposto dinanzi al giudice del rinvio, la ricorrente invoca la versione precedente di tale normativa nazionale, versione che interessava anche i prestatori di servizi. Essa sostiene che detta nuova legislazione, non rispettando le disposizioni vincolanti del regolamento n. 800/2008, non è stata esentata dall'obbligo di notifica previsto all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE e non poteva, quindi, essere attuata.

31. È, pertanto, in virtù del suo obbligo di trarre tutte le conseguenze da un'eventuale violazione del diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato, invocata dai soggetti in virtù dei loro diritti procedurali, che il giudice del rinvio ha proposto la presente domanda di pronuncia pregiudiziale<sup>8</sup>. Infatti, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, terza frase, TFUE, «[l]o Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale».

<sup>8</sup> – V., in particolare, sentenze Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punti 16 e 17) nonché SFEI e a. (C-39/94, EU:C:1996:285).

L'articolo 3 del regolamento (CE) n. 659/1999<sup>9</sup>, intitolato «Clausola di sospensione», precisa a tale riguardo che «[a]gli aiuti soggetti a notifica (...) non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato, o sia giustificato ritenere che abbia adottato, una decisione di autorizzazione dell'aiuto».

32. Nel caso in esame, il giudice del rinvio ha indicato che la versione iniziale dell'EAVG è stata notificata come aiuto di Stato alla Commissione nel 2002 e che quest'ultima l'ha reputata compatibile con il mercato interno. La versione dell'EAVG, pertinente nel procedimento principale, non è stata, per contro, notificata, entro i termini previsti, come aiuto di Stato alla Commissione, poiché il Ministero delle Finanze austriaco ha stimato che tale modifica fosse esente dall'obbligo di notifica, ai sensi dell'articolo 25 del regolamento n. 800/2008.

33. Emerge altresì dal fascicolo che, il 7 febbraio 2011, è stata effettuata una comunicazione alla Commissione vertente sulla nuova versione dell'EAVG, comunicazione con cui è stato annunciato un nuovo periodo del regime compreso tra il 1° febbraio 2011 e il 31 dicembre 2013. Una sintesi della misura, riferita a tale periodo, è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* del 30 settembre 2011. Il collegamento ipertestuale contenuto in tale pubblicazione e che si presume dia accesso al testo integrale della misura si sarebbe rivelato erroneo.

34. Inoltre, sembra assodato che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale non sia stata notificata alla Commissione, conformemente all'articolo 2 del regolamento n. 659/1999, e che la sola esenzione dall'obbligo di notifica che possa applicarsi è quella prevista all'articolo 25 del regolamento n. 800/2008.

Importanza dell'obbligo di notifica dei progetti di nuovi aiuti e necessità di un'interpretazione restrittiva degli obblighi che si impongono agli Stati membri in virtù di un regolamento di esenzione per categoria

35. Le questioni sollevate dal giudice del rinvio comportano innegabilmente una certa novità, dato che il regolamento n. 800/2008, per il momento, non è stato ancora interpretato sugli aspetti precisamente oggetto del caso di specie<sup>10</sup>.

36. Prima di affrontare l'una dopo l'altra le questioni che ci sono sottoposte, mi sembra opportuno richiamare una serie di norme e di principi cardine che guideranno nell'insieme la mia analisi.

37. In primo luogo, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, prima frase, TFUE, come precisato dall'articolo 2, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999, l'obbligo di notificare qualsiasi progetto di nuovo aiuto costituisce la norma. Occorre, infatti, sottolineare che l'obbligo di notifica preliminare costituisce la chiave di volta dell'intero sistema di controllo istituito dal Trattato, poiché esso pone la Commissione in condizioni di condurre in modo efficace e sistematico un esame preventivo di tutti i progetti di erogazione di nuovi aiuti o di modifica degli aiuti già esistenti. Come affermava l'avvocato generale Jacobs, «l'obbligo di comunicare i progetti di aiuto ha un'importanza talmente manifesta per il funzionamento del mercato comune che, in mancanza di qualsiasi regolamento del Consiglio in materia, è evidente che dev'essere rigorosamente rispettato sul piano al tempo stesso del contenuto e

9 — Regolamento del Consiglio del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del Trattato CE (GU L 83, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU L 363, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento n. 659/1999»).

10 — Sebbene detto regolamento sia stato richiamato in alcune cause sottoposte alla Corte (sentenza Wam Industriale/Commissione, C-560/12 P, EU:C:2013:726, e conclusioni dell'avvocato generale Sharpston nella causa Commissione/Spagna, C-184/11, EU:C:2014:33), le indicazioni fornite da quest'ultima sono per noi poco utili nel caso di specie.

della forma, e che è essenziale, come risulta chiaramente dall'istituto della notificazione, che ess[o] mira a porre la Commissione in grado di presentare le sue osservazioni ai sensi dell' art[icolo] 93, [paragrafo] 3, e, all' occorrenza, di avviare il procedimento ex art[icolo] 93, [paragrafo] 2, prima che sia data attuazione alle misure progettate»<sup>11</sup>.

38. La Corte ha tempestivamente dichiarato che l'obbligo di informare la Commissione dei progetti volti a istituire o modificare aiuti non si applica unicamente al progetto iniziale, ma anche alle modifiche apportate in via ulteriore a tale progetto, restando inteso che tali informazioni possono essere fornite alla Commissione nell'ambito delle consultazioni alle quali dà luogo la notifica iniziale<sup>12</sup>.

39. Conformemente all'articolo 4, paragrafo 1, prima frase, del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento n. 659/1999<sup>13</sup>, la nozione di «nuovo aiuto» riguarda, in particolare, «qualsiasi cambiamento diverso dalle modifiche di carattere puramente formale e amministrativo che non possono alterare la valutazione della compatibilità della misura di aiuto con il mercato comune». Peraltro, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, lettera c), del regolamento n. 794/2004, l'inasprimento delle condizioni per l'applicazione di un regime di aiuti autorizzato, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, che tende a ridurre il numero di imprese beneficiarie interessate dal regime precedentemente notificato, rientra tra le modifiche la cui notifica è, in linea di principio, obbligatoria.

40. L'obbligo di notificare qualsiasi modifica di un regime di aiuti precedentemente notificato si applica a prescindere dal fatto che il nuovo regime, in quanto tale, sia o meno portatore di vantaggi selettivi incompatibili con il mercato comune. È, infatti, con riferimento alle sole disposizioni che prevedono l'erogazione di aiuti, alle loro modalità nonché ai loro limiti che un aiuto può essere qualificato come nuovo o come modifica<sup>14</sup>.

41. Il rigore che si impone agli Stati membri in tale materia vale altresì, a mio giudizio, quando si tratta di determinare in quali condizioni questi ultimi possano essere esentati dall'obbligo di notifica in virtù di un regolamento di esenzione.

42. Inoltre, sono del parere che, in caso di adozione, in forza dell'articolo 108, paragrafo 4, TFUE, di un regolamento di esenzione per categoria, dovrebbero poter essere esentate dall'obbligo di notifica solo le misure che soddisfino pienamente le condizioni previste da detto regolamento di esenzione. Nell'ipotesi in cui non siano soddisfatte tutte le condizioni di esenzione, l'obbligo di notifica permane la norma.

43. In secondo luogo, e facendo seguito a quanto ho ricordato poc'anzi, dato che il principio di base è l'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, le deroghe previste in materia devono essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Un tale principio implica che l'onere di provare che le condizioni sia formali che sostanziali da cui dipende la compatibilità di un aiuto siano soddisfatte spetta allo Stato membro interessato. Spetta, in particolare, a quest'ultimo fornire tutti gli elementi pertinenti atti a stabilire che le condizioni della deroga richiesta siano soddisfatte<sup>15</sup>.

44. In terzo luogo, nell'ipotesi in cui un'esenzione dall'obbligo di notifica sia prevedibile, come nel caso di specie, in virtù di un regolamento generale di esenzione adottato sulla base del regolamento n. 994/98, gli imperativi di trasparenza ed efficacia che sottendono l'adozione di quest'ultimo regolamento (v., in particolare, articolo 3 e considerando 4, 6, 7 e 10 del medesimo) e i requisiti di certezza del diritto riguardo a terzi impongono che gli Stati membri si conformino a norme precise enunciate dal regolamento di esenzione.

11 — V. le sue conclusioni nella causa Francia/Commissione (C-301/87, EU:C:1989:357, paragrafo 19).

12 — V. sentenza Heineken Brouwerijen (91/83 e 127/83, EU:C:1984:307, punto 18).

13 — GU L 140, pag. 1.

14 — V., in particolare, sentenza Namur-Les assurances du crédit (C-44/93, EU:C:1994:311, punto 28).

15 — V., in particolare, sentenza Italia/Commissione (C-372/97, EU:C:2004:234, punto 81 e giurisprudenza ivi citata).

45. Dato che l'obbligo di notifica riveste un ruolo centrale nel sistema di controllo dei progetti di aiuti di Stato, *tutte* le norme precise enunciate in un regolamento di esenzione, al fine di sottrarsi eventualmente a tale obbligo, devono essere debitamente rispettate. A differenza di quanto può eventualmente avvenire quando si tratta di informazioni fornite dagli Stati membri allo scopo di determinare la compatibilità di un progetto di aiuto con il mercato comune, non occorre stilare una gerarchia tra le condizioni precise previste da un regolamento di esenzione al fine di sottrarsi all'obbligo di notifica dei progetti di nuovi aiuti di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

46. In tali circostanze, non occorre operare una distinzione tra le diverse condizioni di esenzione – le condizioni che sarebbero di natura «sostanziale» e le altre – previste dal regolamento n. 800/2008 e, di conseguenza, tra le conseguenze giuridiche dell'inosservanza di una condizione particolare rispetto a un'altra. La sola distinzione che può rilevarsi pertinente in merito a tale regolamento è quella che sussiste tra le condizioni cosiddette «generali d'esenzione», di cui al capo I del suddetto regolamento (articoli da 1 a 12), intitolato «Disposizioni comuni», e le condizioni speciali enunciate al capo II di quest'ultimo (articoli da 13 a 42), intitolato «Disposizioni specifiche per le diverse categorie di aiuti».

47. Se è innegabile che, in altri ambiti del diritto dell'Unione, si è potuta operare una differenziazione tra i vizi procedurali di natura sostanziale e gli altri, tale distinzione non può sussistere, a mio avviso, laddove l'insieme delle condizioni imposte agli Stati membri abbia un carattere marcatamente imperativo, come avviene nell'ambito delle procedure di notifica dei progetti di nuovi aiuti e, se del caso, di esenzione dalla suddetta procedura.

48. Così, è pur vero che, nella sentenza *Heintz van Landewijck*<sup>16</sup>, la Corte, invitata a pronunciarsi sulla portata dell'obbligo di notifica che si imponeva agli Stati membri in virtù dell'articolo 27, paragrafo 5, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme<sup>17</sup> (in prosieguo: la «sesta direttiva»), ha statuito che la violazione del termine di notifica delle misure destinate a semplificare l'esazione delle imposte non costituiva un vizio procedurale sostanziale tale da comportare l'inapplicabilità della misura di deroga tardivamente notificata.

49. Tuttavia, anche supponendo che sia consentita un'analogia con la problematica del rispetto delle condizioni di esenzione – il che mi pare più che dubbio tenuto conto del carattere marcatamente imperativo, ricordato poc'anzi, delle condizioni di esenzione enunciate dal regolamento di cui trattasi –, rilevo che la Corte, pur richiamando la norma secondo cui una misura di deroga alla sesta direttiva adottata in violazione dell'onere di notifica imposto agli Stati membri dall'articolo 27, paragrafo 2, di tale direttiva non può essere opposta a un contribuente, ha avuto premura di indicare che detta conclusione era motivata dal fatto che, «nella fattispecie, non si tratta[va] di una misura derogatoria nuova, che debba formare oggetto di autorizzazione da parte del Consiglio, ma di una misura particolare esistente alla data del 1° gennaio 1977 e che lo Stato membro [aveva] inteso mantenere, ai sensi dell'art[icolo] 27, [paragrafo] 5, della sesta direttiva, nonostante l'attuazione di quest'ultima»<sup>18</sup>.

50. È evidente che una tale configurazione è in contrasto con quella, come nel caso di specie, in cui si tratta di un nuovo aiuto, benché risultante dalla modifica di un atto legislativo nazionale precedentemente notificato.

16 — C-494/04, EU:C:2006:407, punto 51.

17 — GU L 145, pag. 1.

18 — Sentenza *Heintz van Landewijck* (C-494/04, EU:C:2006:407, punto 49).

51. In ogni caso, nell'ambito degli aiuti di Stato, occorre considerare, in presenza di disposizioni la cui formulazione è chiara, come quelle relative all'obbligo di notifica e parallelamente alle possibilità di esenzione da un tale obbligo, che le condizioni previste da tali disposizioni non costituiscono semplici formalità<sup>19</sup>.

52. Ciò deve valere, segnatamente, per quanto riguarda le condizioni imperative previste da un regolamento generale di esenzione per categoria come quelle di cui al capo I del regolamento n. 800/2008. L'effetto di esenzione dall'obbligo di notifica formale di una misura d'aiuto prevista non può sussistere, a mio avviso, in caso di violazione di una o più di tali condizioni. Le misure che non soddisfano tutte le condizioni richieste permangono soggette, come enunciato al punto 7 di detto regolamento, all'obbligo di notifica previsto all'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato CE.

B – *Sulla prima questione: requisiti di forma derivanti dal regolamento n. 800/2008*

53. Con la sua prima questione riguardante i requisiti di forma, il giudice del rinvio intende conoscere l'incidenza, in primo luogo, dell'assenza di riferimento al regolamento n. 800/2008 nella misura di aiuto di cui trattasi, in secondo luogo, della trasmissione tardiva alla Commissione di una sintesi delle informazioni relative a questa misura e, in terzo luogo, di un errore nel collegamento ipertestuale che si presume dia accesso al testo integrale di detta misura.

1. Requisito di un riferimento esplicito al regolamento n. 800/2008

54. Mi sembra che il carattere indispensabile di un tale riferimento, che costituisce una delle condizioni rigorose alle quali è soggetta l'esenzione all'obbligo di cui all'articolo 25, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008, possa essere chiaramente dedotto dalle disposizioni pertinenti del regolamento n. 800/2008.

55. A questo proposito, l'articolo 3, paragrafo 1, di tale regolamento, intitolato «Condizioni per l'esenzione», prevede che i regimi di aiuti che soddisfano «tutte le condizioni» del capo I nonché le rilevanti disposizioni del capo II di detto regolamento siano compatibili con il mercato comune ed esenti dall'obbligo di notifica, purché gli aiuti individuali concessi nel quadro di tale regime soddisfino «tutte le condizioni» del medesimo regolamento e il regime contenga «un riferimento esplicito al [regolamento n. 800/2008], citandone il titolo e gli estremi di pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*».

56. D'altronde, il regolamento n. 800/2008 è stato adottato sulla base del regolamento n. 994/98, il quale disponeva, all'articolo 3, paragrafo 1, intitolato «Trasparenza e controllo», che, «[a]ll'atto dell'adozione dei regolamenti in applicazione dell'articolo 1, la Commissione impone agli Stati membri norme precise per garantire la trasparenza e il controllo degli aiuti esentati dall'obbligo di notifica ai sensi degli stessi regolamenti».

57. Tale disposizione deve essere letta alla luce del considerando 5 del regolamento n. 800/2008, secondo il quale «[è] opportuno che il presente regolamento disponga l'esenzione per gli aiuti che soddisfano le *condizioni pertinenti* ivi contenute e i regimi di aiuti (...) Per garantire la trasparenza, nonché un controllo più efficace degli aiuti, tutte le misure di aiuto individuale concesse a norma del presente regolamento devono contenere *un riferimento esplicito* alla disposizione applicabile di cui al capo II e alla normativa nazionale su cui fonda la misura di aiuto individuale» (il corsivo è mio).

19 — V., per analogia, ordinanza Banco Privado Português e Massa Insolvente do Banco Privado Português/Commissione (C-93/15 P, EU:C:2015:703, punto 67 e giurisprudenza ivi citata).

58. Detto requisito deve, altresì, intendersi alla luce del requisito di trasparenza richiamato in precedenza, che è in particolare sancito all'articolo 3, paragrafo 1, del regolamento n. 994/98. Infatti, come sostiene la Commissione, un riferimento a tale regolamento in una determinata misura di aiuto consente ai beneficiari, nonché ai loro concorrenti, di comprendere le ragioni per le quali tale misura possa essere attuata, anche se non è stata notificata alla Commissione né da essa autorizzata. In altri termini, tale riferimento consente non solo alla Commissione di esercitare il suo controllo, ma anche ai terzi interessati di essere informati delle misure di aiuto previste, affinché possano eventualmente esercitare i loro diritti procedurali.

59. Non ritengo che una tale interpretazione, pienamente conforme alla formulazione del regolamento n. 800/2008, risulti eccessivamente formalista.

60. Anzitutto, l'inclusione in una misura di aiuto di un riferimento esplicito al regolamento n. 800/2008 non pone difficoltà particolari agli Stati membri. Tale facilità contrasta con la difficoltà eventuale, sia per la Commissione sia per i terzi, che comporterebbe l'identificazione di un siffatto regime in assenza di detto riferimento.

61. Inoltre, mi sembra che la trasmissione della sintesi delle informazioni relative alla misura di aiuto e la pubblicazione di tale sintesi nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* di cui all'articolo 9, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008 possa avviarsi solo in parte all'assenza di riferimento esplicito a tale regolamento. Dette disposizioni riguardano, a mio avviso, obiettivi di natura differente e l'adempimento delle condizioni enunciate da una di tali disposizioni non può compensare il non adempimento dell'altra.

62. Nel caso in cui, come suggerisco, la Corte constatasse il carattere indispensabile di un riferimento esplicito al regolamento n. 800/2008 nella misura di aiuto, non sarebbe necessario procedere a un esame degli altri aspetti della prima questione pregiudiziale, né della seconda e della terza questione che ci sono state poste.

63. Per il caso contrario, esamino nel prosieguo gli altri aspetti.

2. Requisito di trasmissione di una sintesi delle informazioni relative alla misura di aiuto ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008

64. La trasmissione alla Commissione di una sintesi della misura di aiuto, in conformità ai requisiti dell'articolo 9, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008 ed entro 20 giorni lavorativi successivi all'entrata in vigore del regime di aiuti, riveste, a mio avviso, una notevole importanza al fine di consentire alla Commissione di effettuare un controllo efficace e a breve termine dell'adempimento, da parte dello Stato membro interessato, delle condizioni di esenzione.

65. Si tratta innegabilmente di una condizione di efficacia dell'esenzione dall'obbligo di notifica previsto all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

66. In quanto condizione enunciata al capo I del regolamento n. 800/2008, la sua violazione implica l'inefficacia dell'esenzione rivendicata. Nel caso in cui si ponga tardivamente rimedio a tale irregolarità, come sembra essere avvenuto nel procedimento principale, l'esenzione rivendicata può valere, a mio parere, solo per il futuro, ossia per il periodo successivo alla regolarizzazione – vale a

dire quello compreso tra il febbraio e il dicembre 2011<sup>20</sup> – e non per il periodo ad essa antecedente.

3. Requisito dell'indicazione di una pagina web che dia accesso diretto al testo integrale della misura di aiuto

67. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, prima frase, del regolamento n. 800/2008, lo Stato membro è tenuto a pubblicare su Internet il testo integrale della misura di aiuto in questione. Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, terza frase, del regolamento n. 800/2008, lo Stato membro interessato deve altresì garantire che il testo integrale di tale misura sia consultabile fino a quando quest'ultima rimane in vigore. Nella fattispecie, il giudice del rinvio ha indicato che la Repubblica d'Austria non si era conformata del tutto a tali obblighi.

68. Quanto all'articolo 9, paragrafo 2, quarta frase, del regolamento n. 800/2008, che impone che la sintesi comunicata dallo Stato membro contenga una pagina web «in cui si trova il testo completo della misura di aiuto», il giudice del rinvio ha indicato che è impossibile aprire la pagina web comunicata alla Commissione figurante nella sintesi pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.

69. Come ho ricordato in precedenza, l'articolo 3, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008 obbliga gli Stati membri a soddisfare tutte le condizioni di cui al capo I del medesimo regolamento. Ciò vale a maggior ragione in quanto a essere in causa sono disposizioni che rispondono all'intento del legislatore di assicurare trasparenza e certezza del diritto nella procedura di valutazione delle misure di aiuto.

70. L'adempimento degli obblighi derivanti dall'articolo 9 del regolamento n. 800/2008 si impone, a mio avviso, con lo stesso rigore di quello che riguarda il riferimento esplicito a detto regolamento. Decidere diversamente porterebbe, a mio parere, a instaurare una gerarchia tra le diverse condizioni, in particolare di ordine formale, imposte agli Stati membri in forza del regolamento di esenzione.

71. Mi sembra, tuttavia, che i requisiti di trasparenza siano soddisfatti poiché, malgrado un malfunzionamento del collegamento ipertestuale fornito nella sintesi di cui all'articolo 9 del regolamento n. 800/2008 – malfunzionamento che può aver origine da un guasto di tipo tecnico –, è emerso chiaramente che, tenuto conto delle informazioni fornite nella sintesi comunicata alla Commissione in forza di tale disposizione, il testo integrale della legislazione nazionale controversa era facilmente consultabile sia dai servizi della Commissione sia da eventuali terzi interessati.

72. Nonostante ciò, occorre sottolineare, facendo seguito a quanto ho indicato poc'anzi, che l'inosservanza di una delle condizioni richieste dal regolamento n. 800/2008 non può affatto essere compensata dall'eventuale osservanza di un'altra di tali condizioni.

20 — Se, come indicato dal giudice del rinvio, la comunicazione della sintesi delle informazioni è stata effettuata il 7 febbraio 2011, si può legittimamente ritenere che l'intero mese di febbraio 2011 sia coperto dall'esenzione, poiché lo Stato membro interessato dispone, in virtù dell'articolo 9, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008, di un termine di 20 giorni lavorativi successivi all'entrata in vigore del regime di aiuti al fine di trasmettere alla Commissione una sintesi delle informazioni relative alla misura di aiuto. Osservo che il rimborso dell'imposta sull'energia per un solo mese sembra ipotizzabile a norma del diritto austriaco, come consegue alla decisione del Verwaltungsgerichtshof (Tribunale amministrativo) del 19 marzo 2013 (v. supra, paragrafo 19).

*C – Sulla seconda questione: requisito sostanziale, enunciato all'articolo 25, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008, riguardante l'esistenza di un regime di aiuti «sotto forma di sgravi da imposte ambientali»*

73. La seconda questione pregiudiziale invita la Corte a precisare le condizioni sostanziali che devono essere adempiute per beneficiare dell'esenzione dall'obbligo di notifica previsto all'articolo 25 di tale regolamento. Infatti, il giudice del rinvio si chiede se la concessione di un'esenzione ai sensi dell'articolo 25 del regolamento n. 800/2008 presupponga, oltre al rispetto delle condizioni enunciate da tale disposizione, che sia dimostrato che il regime nazionale di riduzione delle imposte ambientali contribuisca effettivamente alla tutela dell'ambiente.

74. Nella fattispecie, sussistono due punti di vista contrastanti.

75. Secondo i governi austriaco ed estone nonché la Commissione, è sufficiente che una misura di aiuto soddisfi le condizioni esplicitamente elencate in detto articolo, ossia le condizioni enunciate dalla direttiva 2003/96, la condizione secondo cui i beneficiari dello sgravio fiscale corrispondano almeno il livello minimo di tassazione comunitaria previsto da tale direttiva e la condizione secondo cui tali sgravi siano concessi per un periodo massimo di dieci anni, affinché un'esenzione sia loro concessa.

76. La Dilly's Wellnesshotel sostiene, per contro, che gli aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali devono altresì costituire aiuti per la «tutela dell'ambiente», ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008, che prevede una definizione a tale scopo.

77. Se ci si attiene in particolare a talune indicazioni della giurisprudenza precedente l'adozione del regolamento n. 800/2008<sup>21</sup>, i dubbi che nutre il giudice del rinvio sul fatto che le misure di riduzione delle imposte controverse siano o meno effettivamente destinate a innalzare il livello di tutela ambientale sono facilmente comprensibili. A prima vista, è difficile cogliere i motivi per cui tali misure si traducono in una riduzione dei reati contro l'ambiente, in una prevenzione verso tali reati o ancora in un impiego razionale delle risorse naturali.

78. Tuttavia, un'interpretazione letterale, sistematica e teleologica dell'articolo 25 del regolamento n. 800/2008 mi porta ad esprimere una netta preferenza per il parere espresso dalla maggioranza delle parti intervenienti.

79. Secondo un'interpretazione letterale, sembra che l'articolo 25 del regolamento n. 800/2008 preveda unicamente tre condizioni affinché una misura di aiuto possa essere esentata, vale a dire l'adempimento dei requisiti della direttiva 2003/96, il requisito di un livello minimo di tassazione e la concessione di sgravi fiscali per una durata massima di dieci anni.

80. Questa disposizione si limita a un semplice riferimento a regimi di aiuto «sotto forma di sgravi da imposte ambientali» e non opera alcun rinvio alla definizione di aiuti di cui all'articolo 17, paragrafo 1, di tale regolamento. L'articolo 25 di detto regolamento è esplicitamente legato all'adempimento delle condizioni enunciate alla direttiva 2003/96. Il considerando 31 del regolamento n. 800/2008 indica, a tale riguardo, che, «[q]uanto agli sgravi da imposte ambientali conformi alle condizioni di cui alla direttiva 2003/96/CE (...) e contemplati dal presente regolamento, è opportuno ritenere che essi abbiano un effetto di incentivazione per il fatto che le aliquote ridotte contribuiscono almeno indirettamente ad innalzare il livello di tutela ambientale, dal momento che consentono di adottare o di continuare nel suo insieme il regime fiscale interessato, incentivando così le imprese soggette alle imposte ambientali a ridurre il livello di inquinamento».

21 — V. sentenza *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), ai sensi della quale è risultato che la concessione di condizioni vantaggiose al settore delle imprese produttrici di beni materiali era volta principalmente a preservare la competitività di tale settore, più che essere motivata da considerazioni di ordine ecologico.

81. In una prospettiva teleologica e sistematica, sembra che l'articolo 25 del regolamento n. 800/2008, intitolato «Aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali», riguardi le imposte ambientali armonizzate dalla direttiva 2003/96<sup>22</sup> e si distingua pertanto dagli articoli da 17 a 20 di tale regolamento, che prevedono condizioni supplementari connesse alla tutela ambientale.

82. Infatti, come emerge dai suoi motivi (v., in particolare, considerando 6, 7 e 12 di quest'ultima), tale direttiva prende in considerazione obiettivi di tutela ambientale. Poiché detta direttiva, che tiene conto anch'essa di obiettivi di tutela ambientale, costituisce il fondamento su cui le imposte sull'energia sono armonizzate, tali imposte rientrano nella nozione di «imposte ambientali».

83. In altri termini, i regimi di aiuto ritenuti conformi all'articolo 25 – ossia che soddisfano 1) i requisiti della direttiva 2003/96, 2) il livello minimo di tassazione e 3) il limite dei dieci anni – tengono indirettamente conto degli obiettivi di tutela dell'ambiente e devono essere qualificati come imposte ambientali.

84. Per quanto riguarda, più precisamente, come nel caso di specie, la riduzione di imposte ambientali, il considerando 31 del regolamento n. 800/2008 indica che essa ha «un effetto di incentivazione per il fatto che le aliquote ridotte contribuiscono almeno indirettamente ad innalzare il livello di tutela ambientale, dal momento che consentono di adottare o di continuare nel suo insieme il regime fiscale interessato, incentivando così le imprese soggette alle imposte ambientali a ridurre il livello di inquinamento».

85. È in tal modo che si giustifica, peraltro, il riferimento, operato dall'articolo 25 del regolamento n. 800/2008, al rispetto dei livelli comunitari minimi previsti nella direttiva 2003/96.

86. Emerge, pertanto, dall'economia del regolamento n. 800/2008 che un meccanismo di riduzione dell'imposta sull'energia che rispetti i livelli di tassazione minimi stabiliti dalla direttiva 2003/96 è atto a rientrare nell'ambito delle misure di cui all'articolo 25 del regolamento n. 800/2008.

*D – Sulla terza questione: requisito secondo cui la misura controversa non può essere concessa per una durata superiore a dieci anni (articolo 25, paragrafo 3, del regolamento n. 800/2008) e conseguenze dell'assenza di riferimento a tale durata in detta misura*

87. Nell'ambito di un'eventuale risposta alla terza questione, occorrerà valutare se l'articolo 25, paragrafo 3, del regolamento n. 800/2008 necessiti che la misura di aiuto stessa contenga un riferimento esplicito alla sua durata.

88. Sono del parere che tale questione debba essere risolta in senso negativo.

89. Conformemente a tale disposizione, gli sgravi fiscali «sono concessi per un massimo di dieci anni». Il considerando 47 di detto regolamento indica che, allo scadere di tale periodo massimo di dieci anni, è opportuno che gli Stati membri rivalutino l'adeguatezza degli sgravi fiscali in questione, senza pregiudicare la possibilità che gli Stati membri adottino nuovamente le misure in questione o misure simili a norma del regolamento n. 800/2008, dopo aver proceduto alla nuova valutazione.

90. Nella fattispecie, il giudice del rinvio ha rilevato che la modifica controversa, vale a dire l'articolo 4, paragrafo 7, dell'EAVG, non limita nel tempo il diritto al rimborso delle imposte ambientali e non contiene neanche riferimenti al periodo menzionato nella dichiarazione di esenzione.

22 — V., al riguardo, sentenza Austria/Commissione (T-251/11, EU:T:2014:1060, punto 202).

91. È pur vero che il limite temporale per la concessione delle misure esplicitamente previsto dal regolamento n. 800/2008, letto alla luce del considerando 47 dello stesso regolamento e della Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale<sup>23</sup> per il periodo 2008-2014, assume notevole rilevanza e un carattere imperativo.

92. Infatti, è assodato che, in quanto deroga al principio di divieto degli aiuti di Stato, una dichiarazione di compatibilità, come quella risultante implicitamente da un'esenzione per categoria, deve necessariamente essere limitata nel tempo<sup>24</sup>. Tale requisito consente, inoltre, di rendere trasparente, sia per i beneficiari potenziali del regime di aiuti sia per i loro concorrenti, l'applicazione nel tempo delle misure di aiuto, e ciò in conformità con uno degli obiettivi previsti dalla Commissione nell'elaborazione delle norme precise che si impongono agli Stati membri in virtù del regolamento di esenzione per categoria.

93. Tuttavia, siffatto requisito non impone allo Stato membro interessato di menzionare tale limite temporale nel testo stesso del regime nazionale di sgravi o esenzioni dalle imposte ambientali, come quello di cui trattasi nel procedimento principale, poiché il solo riferimento al regolamento n. 800/2008 – che, come ho indicato in precedenza, ha carattere imperativo – inquadra a livello temporale la concessione degli aiuti in questione. Al riguardo, occorre sottolineare che l'articolo 4, paragrafo 1, del regolamento n. 994/98 dispone che gli aiuti esenti dall'obbligo di notifica ai sensi di un regolamento di esenzione per categoria, quale il regolamento n. 800/2008, sono tali «per il periodo di validità di detto regolamento e per il periodo di adeguamento di cui ai paragrafi 2 e 3».

94. Tale conclusione mi sembra, oltretutto, conforme all'approccio adottato dalla Corte nella sentenza Nuova Agricast e Cofra/Commissione<sup>25</sup>. Invitata a pronunciarsi sull'osservanza dei principi di legittimo affidamento e di certezza del diritto riguardo a un regime di aiuti precedentemente autorizzato da una decisione della Commissione, la Corte ha statuito che, in ragione di una pubblicazione da parte della Commissione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* indicante la data di termine dell'applicazione del regime di aiuti in questione, «un operatore economico prudente ed accorto» poteva dedurre la data di scadenza per l'autorizzazione del regime di aiuti «anche se le disposizioni nazionali che disciplinano le modalità di detto regime e [taluni] atti [ad esso relativi] non segnalavano espressamente una data di scadenza [a tale scopo]».

95. Ritengo, pertanto, che l'assenza di indicazioni sulla durata massima di dieci anni di cui all'articolo 25, paragrafo 3, del regolamento n. 800/2008 nel testo stesso del regime nazionale controverso non possa di per sé escludere tale regime dal beneficio dell'esenzione per categoria prevista da detto regolamento.

96. In aggiunta al fatto che tale requisito non emerge dalla formulazione dell'articolo 25, paragrafo 3, del regolamento n. 800/2008, esso mi sembra privo di pragmatismo dato che si tratta di misure di natura fiscale periodicamente modificate e che, per quanto mi risulta, non sono attuate per un periodo così lungo. Ne è dimostrazione il regime di cui al procedimento principale, che è stato oggetto di svariate modifiche e che, stando alle informazioni contenute nella sintesi trasmessa alla Commissione il 7 febbraio 2011, era previsto per un periodo compreso tra il 1° febbraio 2011 e il 31 dicembre 2011.

23 — GU 2008, C 82, pag. 1.

24 — V., per analogia, sentenza Nuova Agricast e Cofra/Commissione (C-67/09 P, EU:C:2010:607, punto 80).

25 — C-67/09 P, EU:C:2010:607, punti da 71 a 77 e giurisprudenza ivi citata.

#### IV – Conclusione

97. Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere come segue alle questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze):

Un regime di aiuti che, in violazione dell'articolo 3, paragrafo 1, del 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), non contenga riferimenti a questo regolamento con la citazione del relativo titolo e l'indicazione del relativo riferimento di pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* non soddisfa le condizioni per poter beneficiare di un'esenzione dall'obbligo di notifica previsto all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE (ex articolo 88, paragrafo 3, del Trattato CE).

Un regime di aiuti che assume la forma della riduzione di un'imposta sull'energia ai sensi della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, nell'ambito del quale il beneficiario corrisponde almeno il livello comunitario minimo di tassazione stabilito da detta direttiva e il cui periodo di validità è limitato a dieci anni, rientra nel campo di applicazione dell'articolo 25 del regolamento n. 800/2008.

Un regime di aiuti che non rispetta il periodo limite di concessione pari a dieci anni imposto dall'articolo 25, paragrafo 3, del regolamento n. 800/2008 non soddisfa le condizioni per beneficiare dell'esenzione prevista da tale regolamento. Un siffatto requisito non comporta necessariamente che detto periodo limite figuri nel testo stesso del regime in questione.