Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NILS WAHL
presentadas el 17 de marzo de 2016*

Asunto C-493/14

Dilly's Wellnesshotel GmbH

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario, Austria)]

«Procedimiento prejudicial — Ayudas de Estado — Reglamento (CE) n.º 800/2008 — Categorías de ayudas que pueden considerarse compatibles con el mercado común — Ayudas destinadas a la protección del medio ambiente — Medidas de ayuda en forma de reducción de impuestos ambientales — Carácter imperativo de las condiciones para la exención»

1. Es bien sabido que la obligación impuesta a los Estados miembros en virtud de los Tratados de notificar previamente toda medida por la que se pretenda establecer o modificar una nueva ayuda constituye uno de los elementos fundamentales del sistema de control en materia de ayudas estatales.** De ello se desprende necesariamente que debe interpretarse de manera estricta toda atenuación de dicha obligación, resultante de la voluntad de facilitar en supuestos muy concretos la cooperación entre las autoridades nacionales y la Comisión Europea, mediante la adopción de medidas de agilización administrativa en el marco de la concesión de exenciones por categorías.

2. Esta exigencia constituye el núcleo de la presente petición de decisión prejudicial, que es la primera presentada por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario austriaco),*** que plantea diversas cuestiones de interpretación del Reglamento (CE) n.º 800/2008.****

3. El caso de autos brinda en particular al Tribunal de Justicia la oportunidad de precisar los requisitos formales y materiales que deben concurrir para que un Estado miembro pueda acogerse a una exención de la obligación de notificar medidas de ayudas en virtud de dicho Reglamento. En términos más generales, ofrece la oportunidad de recalcar que el conjunto de las obligaciones precisas que se imponen en este contexto a los Estados miembros, ya sean de índole formal o material, son de carácter imperativo, y que su incumplimiento supone la pérdida del derecho a obtener la exención solicitada.

* Lengua original: francés.

** Véase, en particular, la sentencia France Télécom/Comisión (C-81/10 P, EU:C:2011:811), apartado 58.

*** Procede señalar que dicho órgano jurisdiccional reemplazó a la Unabhängiger Finanzsenat (Tribunal Tributario de Apelación; en lo sucesivo, «UFS») y que el Tribunal de Justicia ya se ha declarado competente en varias ocasiones para responder a cuestiones planteadas por esta última.

**** Reglamento de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías) (DO L 214, p. 3).

I. **Marco jurídico**

A. *Derecho de la Unión*

4. El artículo 109 TFUE (antiguo artículo 94 CE) autoriza en particular al Consejo de la Unión Europea a adoptar medidas de aplicación para determinar las categorías de ayudas que quedan excluidas del procedimiento de información previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 3 (antiguo artículo 93 CE, apartado 3).

5. El Reglamento (CE) n.º 994/98 del Consejo, de 7 de mayo de 1998 sobre la aplicación de los artículos 92 y 93 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea a determinadas categorías de ayudas de Estado horizontales***** fue adoptado en virtud del artículo 94 del Tratado CE. El artículo 3, apartado 1, de dicho Reglamento, titulado «Transparencia y control», precisaba que «al adoptar reglamentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, la Comisión impondrá a los Estados miembros normas precisas para garantizar la transparencia y la supervisión de las ayudas exentas de notificación de acuerdo con tales reglamentos».

6. El Reglamento n.º 800/2008,****** aplicable en el caso de autos, fue promulgado en virtud del Reglamento n.º 994/98.

7. Con arreglo al artículo 1, apartado 1, letra d), del capítulo I del Reglamento n.º 800/2008, que lleva por título «Ámbito de aplicación», dicho Reglamento es aplicable en particular a las «ayudas en favor del medio ambiente».

8. El artículo 3, apartado 1, del citado capítulo, titulado «Condiciones para la exención», establecía:

«Los regímenes de ayudas que cumplan todas las condiciones del Capítulo I del presente Reglamento, así como las disposiciones pertinentes del Capítulo II del presente Reglamento, serán compatibles con el mercado común a tenor del artículo 87, apartado 3, del Tratado y quedarán exentos de la obligación de notificación contemplada en el artículo 88, apartado 3, del Tratado, siempre que incluyan una referencia expresa al presente Reglamento, citando su título y su referencia de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.»

9. A tenor del artículo 9 de dicho capítulo, titulado «Transparencia»:

«1. En el momento de la entrada en vigor de un régimen de ayudas o de la concesión de una ayuda *ad hoc*, que hayan quedado exentos en aplicación del presente Reglamento, el Estado miembro en cuestión deberá remitir a la Comisión un resumen de la información relativa a dicha medida de ayuda en un plazo de 20 días laborables. Dicho resumen se facilitará en formato electrónico utilizando el programa informático establecido por la Comisión y en la forma establecida en el anexo III.

La Comisión deberá acusar recibo de dicho resumen sin dilación.

Los resúmenes deberán ser publicados por la Comisión en el *Diario Oficial de la Unión Europea* y en su sitio Internet.

***** DO L 142, p. 1. El Reglamento n.º 994/98 fue modificado por el Reglamento (UE) n.º 733/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO L 204, p. 11), y, posteriormente, fue derogado por el Reglamento (UE) 2015/1588 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación de los artículos [107 TFUE] y [108 TFUE] a determinadas categorías de ayudas estatales horizontales (DO L 248, p. 1).

****** El Reglamento n.º 800/2008 fue modificado por el Reglamento (UE) n.º 1224/2013 de la Comisión, de 29 de noviembre de 2013 (DO L 320 p. 22). El período de aplicación del Reglamento n.º 800/2008 fue así prorrogado hasta el 30 de junio de 2014. Entonces dicho Reglamento fue derogado por el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos [107 TFUE] y [108 TFUE] (DO L 187, p. 1).

2. En el momento de la entrada en vigor de un régimen de ayudas o de la concesión de una ayuda *ad hoc*, que hayan quedado exentos en aplicación del presente Reglamento, el Estado miembro en cuestión deberá publicar en Internet el texto completo de dicha medida de ayuda. Cuando se trate de un régimen de ayudas, este texto deberá establecer las condiciones fijadas en la normativa nacional que garanticen la observancia de las disposiciones pertinentes del presente Reglamento. El Estado miembro en cuestión deberá garantizar que el texto completo de la medida de ayuda se encuentra disponible en Internet durante la vigencia de dicha ayuda. En la información resumida facilitada por el Estado miembro en cuestión en aplicación del apartado 1 se deberá indicar una dirección de Internet que dé acceso directo al texto completo de la medida de ayuda.

[...]»

10. El artículo 10 de este mismo capítulo, titulado «Control», estaba redactado de la siguiente manera:

«1. La Comisión controlará regularmente las medidas de ayuda que le hayan sido comunicadas de conformidad con el artículo 9.

[...]

3. Previa solicitud por escrito, el Estado miembro de que se trate deberá facilitar a la Comisión, en un plazo de 20 días laborables o en el plazo más amplio que se establezca en la solicitud, toda la información que esta institución considere necesaria para controlar la aplicación del presente Reglamento.

En caso de que el Estado miembro en cuestión no facilite la información solicitada en el plazo establecido por la Comisión o en el plazo aprobado de común acuerdo, o en caso de que el Estado miembro facilite información incompleta, la Comisión enviará un recordatorio fijando un nuevo plazo para ello. Si, a pesar de dicho recordatorio, el Estado miembro en cuestión no facilitara la información requerida, la Comisión, tras haber ofrecido a dicho Estado miembro la posibilidad de dar a conocer su opinión, adoptará una decisión a fin de que todas o parte de las medidas individuales de ayuda a las que se aplique el presente Reglamento se notifiquen a la Comisión de conformidad con el artículo 88 CE, apartado 3».

11. El artículo 17 del capítulo II del Reglamento n.º 800/2008, titulado «Definiciones», figuraba en la sección 4, de éste titulada «Ayudas para la protección del medio ambiente», y establecía lo siguiente:

«A efectos de la presente Sección, se entenderá por:

1) "protección del medio ambiente": cualquier medida encaminada a subsanar o prevenir los daños al medio físico o a los recursos naturales causados por las actividades del beneficiario, a reducir el riesgo de tales daños o a fomentar el uso más eficiente de dichos recursos, incluidas las medidas destinadas al ahorro de energía y la utilización de fuentes de energías renovables;

[...]

10) "impuesto medioambiental": una exacción cuya base imponible específica produce manifiestamente efectos negativos en el medio ambiente o destinada a gravar determinados bienes, servicios o actividades de forma que los costes medioambientales se incorporen a sus precios o de forma que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente;

[...]»

12. De conformidad con el artículo 25 de dicha sección 4, titulado «Ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales»:

«1. Los regímenes de ayudas a la inversión para la protección del medio ambiente en forma de reducciones fiscales aplicables a los impuestos medioambientales que cumplan las condiciones establecidas en la Directiva 2003/96/CE [del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283 de 31.10.2003, p. 51),] serán compatibles con el mercado común a tenor del artículo 87, apartado 3, del Tratado y quedarán dispensadas de la obligación de notificación establecida en el artículo 88, apartado 3, del Tratado si cumplen las condiciones establecidas en los apartados 2 a 3 del presente artículo.

2. Los beneficiarios de la reducción deberán pagar al menos el nivel mínimo de imposición comunitaria establecido por la Directiva 2003/96/CE.

3. Las reducciones fiscales se concederán para períodos máximos de diez años. Una vez transcurrido este período de diez años, los Estados miembros volverán a evaluar la pertinencia de las medidas de ayuda en cuestión.»

B. *Derecho austriaco*

13. Conforme a la Ley austriaca de acompañamiento a los presupuestos (Budgetbegleitgesetz), de 30 de diciembre de 2010,******* las empresas prestatarias de servicios debían quedar de nuevo excluidas de la bonificación del impuesto sobre la energía.

14. El artículo 2, apartado 1, de la Ley de bonificación fiscal del impuesto sobre la energía (Energieabgabenvergütungsgesetz; en lo sucesivo, «EAVG»), en su versión modificada por el artículo 72 de la BBG 2011, tiene el siguiente tenor:

«Únicamente tendrán derecho a la bonificación las empresas respecto de las cuales conste que se dedican con carácter principal a la producción de bienes materiales, siempre que no suministren los recursos energéticos enumerados en el artículo 1, apartado 3, o calor (vapor o agua caliente) producido con los recursos energéticos mencionados en dicho artículo 1, apartado 3».

15. El ámbito de aplicación temporal de dicho artículo 2 se encuentra determinado en el artículo 4, apartado 7, de la EAVG, que establece:

«Los artículos 2 y 3 [de la EAVG] serán aplicables, previa aprobación de la Comisión Europea, a las solicitudes de bonificación referidas a un período posterior al 31 de diciembre de 2010.»

16. En los trabajos preparatorios del proyecto de ley se indica con respecto al artículo 4, apartado 7, de la EAVG:

«La aplicación de las disposiciones en su versión modificada quedará sujeta a la aprobación de la Comisión Europea. Dicha modificación entrará en vigor en relación con la utilización de energía después del 31 de diciembre de 2010. Por consiguiente, quedarán desestimadas las solicitudes de las empresas de servicios referidas a períodos posteriores al 31 de diciembre de 2010. Si la Comisión aprobara la modificación de la EAVG como ayuda estatal autorizada, la limitación legal impuesta a las empresas de producción será aplicable a partir del 1 de enero de 2011, de manera que, más allá de

******* BGBl. I, 111/2010; en lo sucesivo, «BBG 2011».

dicha fecha, las empresas de servicios dejarán de tener derecho a la bonificación del impuesto sobre la energía correspondiente a la energía utilizada. Si la Comisión no aprobara dicha modificación, la situación jurídica actual permanecerá inalterada y tanto las empresas de producción como las empresas de servicios tendrán derecho a la bonificación de los impuestos energéticos.»

II. **Procedimiento principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

17. El 29 de diciembre de 2011, Dilly's Wellnesshotel GmbH (en lo sucesivo, «Dilly's Wellnesshotel») presentó una solicitud de bonificación del impuesto sobre la energía correspondiente al año 2011.

18. Mediante decisión de 21 de febrero de 2012, dicha solicitud fue desestimada por infundada sobre la base de la nueva normativa establecida en la BBG 2011, conforme a la cual, a partir del 1 de enero de 2011, la bonificación del impuesto sobre la energía pasaba a corresponder únicamente a las empresas de producción. Tampoco prosperó el recurso interpuesto contra dicha resolución ante la Unabhängiger Finanzsenat (Tribunal Tributario de Apelación), posteriormente reemplazado por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario).

19. Mediante decisión de 19 de marzo de 2013, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) declaró que, como consecuencia de la sentencia pronunciada el 22 de agosto de 2012 por dicho órgano jurisdiccional, aún les correspondía a las empresas de servicios la bonificación del impuesto sobre la energía correspondiente al mes de enero de 2011. El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) consideró que, respecto de ese mes, la Comisión aún no había aprobado la nueva legislación relativa a la declaración presentada conforme al Reglamento n.º 800/2008, que sólo se refiere al período que comienza el 1 de febrero de 2011.

20. Dilly's Wellnesshotel interpuso un recurso administrativo complementario ante la Unabhängiger Finanzsenat (Tribunal Tributario de Apelación), en el que dicha sociedad solicitaba concretamente, en esencia, que se estimase en su totalidad la solicitud de bonificación del impuesto sobre la energía referente al período comprendido entre enero y diciembre de 2011.

21. Dilly's Wellnesshotel partía del principio de que, en caso de que la aplicación del artículo 2, apartado 1, en relación con el artículo 4, apartado 7, de la EAVG, vulnerara el Derecho de la Unión, la nueva legislación introducida por la BBG 2011 no sería aplicable, de manera que las empresas de servicios seguirían teniendo derecho a solicitar la bonificación del impuesto sobre la energía correspondiente a todo el año 2011 y años sucesivos.

22. De la resolución de remisión se desprende que la versión inicial de la EAVG preveía, en su artículo 2, apartado 1, una bonificación del impuesto sobre la energía para las empresas dedicadas principalmente a la «fabricación de bienes materiales». Las prestaciones de servicios quedaban excluidas de la bonificación del impuesto. El órgano jurisdiccional remitente señala que, según los trabajos preparatorios, la EAVG tenía por objeto evitar que las empresas de producción austriacas que consumen grandes cantidades de energía sufrieran una desventaja competitiva frente a empresas de otros países en los que, por regla general, no existía un impuesto sobre la energía.

23. Posteriormente, la legislación nacional relativa a la bonificación del impuesto sobre la energía fue modificada en diversas ocasiones.

24. En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si la nueva legislación relativa a la bonificación del impuesto sobre la energía introducida por la BBG 2011 es compatible con el Reglamento n.º 800/2008. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta, efectivamente, si la República de Austria puede aplicar el procedimiento especial establecido en el artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008 a la legislación nacional controvertida, aun cuando, aparentemente, no se cumplen varios de los requisitos establecidos en el capítulo I de ese Reglamento.

25. En estas circunstancias, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es contrario al Derecho de la Unión que un régimen de ayudas recurra al procedimiento especial previsto en el artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008 con el fin de quedar exento de la obligación de notificación establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, pese a incumplir diversas obligaciones que impone el capítulo I [del citado] Reglamento y, además, no hace referencia alguna a [éste]?

2) ¿Es contrario al Derecho de la Unión que un régimen de ayudas se base en el procedimiento especial relativo a las ayudas para la protección del medio ambiente al que se refiere el artículo 25 del Reglamento [n.º 800/2008] sin encontrarse en los supuestos que contempla el capítulo II, a saber, el fomento de medidas para la protección del medio ambiente o de ahorro energético en el sentido del artículo 17, apartado 1, [de dicho] Reglamento?

3) ¿Se opone el Derecho de la Unión a una normativa nacional que no contiene ninguna limitación temporal ni referencia alguna al período mencionado en la notificación de la exención, de manera que el límite de diez años para la bonificación del impuesto sobre la energía que prevé el artículo 25, apartado 3, del Reglamento [n.º 800/2008] sólo se puede deducir de la notificación de la exención?»

26. Presentaron observaciones escritas Dilly's Wellnesshotel, los Gobiernos austriaco y estonio, y la Comisión Europea.

27. El 21 de enero de 2016 se celebró una vista en la que participaron Dilly's Wellnesshotel, el Gobierno austriaco y la Comisión.

III. **Análisis**

A. *Consideraciones preliminares sobre la situación objeto del procedimiento principal y sobre la obligación de notificación de los proyectos de concesión de nuevas ayudas*

1. Situación objeto del procedimiento principal

28. En el presente procedimiento prejudicial se plantean diversas cuestiones de interpretación relativas a los requisitos formales (cuestión prejudicial primera) y a los requisitos materiales (cuestiones prejudiciales segunda y tercera) que debe cumplir una medida de ayuda estatal para acogerse a una exención de la obligación de notificación en virtud del Reglamento n.º 800/2008.

29. Tal como se desprende de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, el litigio principal se inició a raíz de la desestimación por la Administración Tributaria austriaca de una solicitud de bonificación del impuesto sobre la energía referente al año 2011 que presentó la demandante en el litigio principal, Dilly's Wellnesshotel, empresa prestataria de servicios. La desestimación se basó en que tras la reforma introducida por la BBG 2011, la EAVG excluye a las empresas prestatarias de servicios de la bonificación del impuesto sobre la energía.

30. En el marco del recurso interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente, la demandante en el litigio principal invoca la versión anterior de la normativa nacional, en la que se encontraban también comprendidas las empresas prestatarias de servicios. Alega que la nueva normativa, al no respetar los preceptos imperativos del Reglamento n.º 800/2008, no ha quedado exenta de la obligación de notificación prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3, y, por consiguiente, no puede ejecutarse.

31. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente planteó esta petición de decisión prejudicial en cumplimiento de su obligación de extraer todas las consecuencias de un eventual incumplimiento del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, invocado por los justiciables en virtud de sus derechos procesales.******** En efecto, con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, tercera frase, «el Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva». El artículo 3 del Reglamento (CE) n.º 659/1999,********* titulado «Cláusula de efecto suspensivo», precisa a este respecto que «la ayuda que deba notificarse [...] no podrá llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una decisión autorizando dicha ayuda».

32. En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que la versión inicial de la EAVG fue notificada como ayuda de Estado en 2002 a la Comisión y que ésta la consideró compatible con el mercado interior. En cambio, la versión de la EAVG, pertinente en el litigio principal, no fue notificada como ayuda de Estado a la Comisión en el plazo establecido por cuanto el Ministerio de Finanzas austriaco consideró que dicha modificación estaba exenta de la obligación de notificación en virtud del artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008.

33. De los autos se desprende asimismo que el 7 de febrero de 2011 se remitió a la Comisión una notificación acerca de la nueva versión de la EAVG, en la que se anunció un nuevo período del régimen, del 1 de febrero de 2011 al 31 de diciembre de 2013. El 30 de septiembre de 2011 se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* un resumen de la medida en el que se hacía referencia a dicho período. El vínculo de Internet recogido en dicha publicación por el que se pretendía dar acceso al texto completo de la medida era erróneo.

34. Por otro lado, está acreditado que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no fue notificada a la Comisión de conformidad con el artículo 2 del Reglamento n.º 659/1999 y que la única exención de la obligación de notificación que cabría aplicar es la prevista en el artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008.

2. Relevancia de la obligación de notificación de los proyectos de nuevas ayudas y necesidad de una interpretación estricta de las obligaciones impuestas a los Estados miembros en virtud de un Reglamento de exención por categorías

35. Las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente presentan, sin duda, cierta novedad, ya que hasta la fecha no se ha interpretado el Reglamento n.º 800/2008 en los aspectos concretos que se plantean en el caso de autos.**********

36. Antes de abordar sucesivamente las cuestiones planteadas, estimo oportuno recordar una serie de reglas y principios rectores que orientarán todo mi análisis.

******** Véanse, en particular, las sentencias Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440), apartados 16 y 17, y SFEI y otros (C-39/94, EU:C:1996:285).

********* Reglamento del Consejo de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 83, p. 1), en su versión modificada en último lugar por el Reglamento (CE) n.º 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO L 363, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento n.º 659/1999»).

********** Si bien dicho Reglamento ha sido mencionado en determinados asuntos planteados ante el Tribunal de Justicia (sentencia Wam Industriale/Comisión, C-560/12 P, EU:C:2013:726, y las conclusiones de la Abogado General Sharpston en el asunto Comisión/España, C-184/11, EU:C:2014:33), las indicaciones aportadas por esta última no resultan de mucha utilidad en el caso de autos.

37. En primer lugar, de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 3, primera frase, en relación con las precisiones introducidas por el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999, la regla general es la obligación de notificar cualquier proyecto de concesión de una nueva ayuda. En efecto, procede señalar que la obligación de notificación previa es la piedra angular de todo el sistema de control establecido por el Tratado, puesto que permite a la Comisión llevar a cabo de manera eficaz y sistemática un examen preventivo de todos los proyectos de concesión de nuevas ayudas o de modificación de las ayudas ya existentes. Tal como indicó el Abogado General Jacobs, «la obligación de notificar las ayudas proyectadas es de una importancia tan manifiesta para el funcionamiento del mercado común que, a falta de toda normativa del Consejo en la materia, es evidente que la obligación debe cumplirse rigurosamente tanto en cuanto al fondo como a la forma, y que es esencial, en particular, que la notificación deje bien claro que su propósito es permitir que la Comisión presente sus observaciones de acuerdo con el apartado 3 del artículo 93 y, si es necesario, que inicie el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 93 antes de que se ejecute la ayuda proyectada».

38. Desde muy pronto, el Tribunal de Justicia declaró que la obligación de comunicar a la Comisión proyectos tendentes a instituir o modificar ayudas no es sólo aplicable al proyecto inicial, sino que se hace extensiva además a las modificaciones efectuadas posteriormente en ese proyecto, en el entendimiento de que esas informaciones pueden facilitarse a la Comisión en el marco de las consultas a que dé lugar la notificación inicial.

39. Conforme al artículo 4, apartado 1, primera frase, del Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 659/1999, el concepto de «nueva ayuda» hace referencia en particular a «cualquier cambio que no constituya una modificación de naturaleza puramente formal o administrativa sin repercusiones para la evaluación de la compatibilidad de la medida de ayuda con el mercado común». Por otro lado, con arreglo al artículo 4, apartado 2, letra c), del Reglamento n.º 794/2004, la imposición de criterios más estrictos para la aplicación de un régimen de ayudas autorizado, como el controvertido en el procedimiento principal que tiene por objeto restringir el número de empresas beneficiarias con arreglo al régimen previamente notificado, está comprendida en las modificaciones cuya notificación es, en principio, obligatoria.

40. La obligación de notificar toda modificación de un régimen de ayudas previamente notificado es aplicable con independencia de si el nuevo régimen confiere como tal ventajas selectivas incompatibles con el mercado común. En efecto, una ayuda sólo puede ser calificada de novedad o de modificación conforme a las disposiciones que la establecen, sus modalidades y sus límites.

41. En mi opinión, el rigor que se exige a los Estados miembros en la materia es extensible también a la determinación de las circunstancias en que éstos pueden, en virtud de un reglamento de exención, quedar liberados de su obligación de notificación.

42. Asimismo, considero que en caso de adopción de un reglamento de exención por categorías, con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 4, sólo las medidas de ayuda que cumplan todos los requisitos previstos por dicho reglamento de exención pueden quedar exentas de la obligación de notificación. En caso de que no concurran todos los requisitos de exención, la obligación de notificación seguirá siendo la regla general.

Véanse sus conclusiones presentadas en el asunto que dio lugar a la sentencia Francia/Comisión (C-301/87, EU:C:1989:357), punto 19.

Véase la sentencia Heineken Brouwerijen (91/83 y 127/83, EU:C:1984:307), apartado 18.

DO L 140, p. 1.

Véase, en particular, la sentencia Namur-Les assurances du crédit (C-44/93, EU:C:1994:311), apartado 28.

43. En segundo lugar, para ampliar este punto, dado que el principio básico es la incompatibilidad de las ayudas estatales con el mercado común, las excepciones establecidas en la materia deben ser objeto de una interpretación restrictiva. Tal principio implica que la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos formales y materiales de los que depende la compatibilidad de una ayuda incumbe al Estado miembro de que se trate. Dicho Estado, en particular, está obligado a aportar todos los datos que permitan comprobar que se cumplen los requisitos de la excepción solicitada.

44. En tercer lugar, en caso de que, como sucede en el caso de autos, sea posible conceder una exención de la obligación de notificación con arreglo a un reglamento general de exención adoptado en virtud del Reglamento n.º 994/98, tanto las exigencias de transparencia y eficacia que subyacen a la adopción de este último Reglamento (véanse, en particular, el artículo 3 y los considerandos 4, 6, 7 y 10 de éste), como las exigencias de seguridad jurídica frente a terceros, obligan a los Estados miembros a cumplir las normas específicas establecidas en el reglamento de exención.

45. Dado que la obligación de notificación reviste un carácter fundamental en el sistema de control de los proyectos de ayudas estatales, es preciso cumplir debidamente *todas* las normas específicas establecidas en un reglamento de exención con el fin de sustraerse en su caso a dicha obligación. A diferencia de lo que podría ocurrir con la información facilitada por los Estados miembros para demostrar la compatibilidad de un proyecto de ayuda con el mercado común, no cabe establecer una jerarquía entre los requisitos específicos establecidos por un reglamento de exención con vistas a sustraerse a la obligación de notificar nuevos proyectos de ayudas que se prevé en el artículo 108 TFUE, apartado 3.

46. En tal contexto, no procede distinguir entre los diferentes requisitos de exención —los requisitos de carácter «sustantivo» y los demás— establecidos en el Reglamento n.º 800/2008 y, por consiguiente, entre las consecuencias jurídicas del incumplimiento de uno u otro requisito concreto. La única distinción que podría introducirse en el marco de dicho Reglamento es la existente entre los llamados requisitos «generales para la exención», recogidos en el capítulo I de dicho Reglamento (artículos 1 a 12), titulado «Disposiciones comunes», y los requisitos especiales enumerados en el capítulo II de éste (artículos 13 a 42), titulado «Disposiciones específicas para las distintas categorías de ayudas».

47. Si bien es innegable que, en otros ámbitos del Derecho de la Unión, ha sido posible diferenciar entre los vicios de procedimiento de carácter sustancial y los demás, no es posible, a mi juicio, realizar esa distinción cuando todos los requisitos impuestos a los Estados miembros revisten un carácter eminentemente imperativo, como ocurre con el procedimiento de notificación de proyectos de nuevas ayudas y, en su caso, la exención de dicho procedimiento.

48. En este sentido, en la sentencia Heintz van Landewijck, el Tribunal de Justicia, que debía pronunciarse sobre el alcance de la obligación de notificación que recaía sobre los Estados miembros en virtud del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), declaró, ciertamente, que el incumplimiento del plazo de notificación no constituye un vicio sustancial de procedimiento que pueda implicar la inaplicación de la medida especial notificada extemporáneamente.

Véase, en particular, la sentencia Italia/Comisión (C-372/97, EU:C:2004:234), apartado 81 y jurisprudencia citada.
C-494/04, EU:C:2006:407, apartado 51.
DO L 145, p. 1.

49. Sin embargo, aun suponiendo que pudiera establecerse una analogía con la problemática del cumplimiento de los requisitos de exención —posibilidad que me parece más que dudosa habida cuenta del carácter eminentemente imperativo, antes recordado, de los requisitos de exención establecidos en el Reglamento controvertido— procede señalar que el Tribunal de Justicia, tras recordar la regla según la cual no cabe aplicar al contribuyente una medida especial de inaplicación adoptada incumpliendo la obligación de notificación impuesta a los Estados miembros por el artículo 27, apartado 2, de dicha Directiva, se aseguró de indicar que esta conclusión estaba motivada por el hecho de que «en [dicho] asunto no se trata[ba] de una nueva medida especial de inaplicación que deb[ía] ser objeto de autorización por el Consejo, sino de una medida especial que existía el 1 de enero de 1977 y que el Estado miembro [deseó] mantener, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, a pesar de la entrada en vigor de ésta».

50. Obviamente, ese contexto se diferencia del presente asunto, en el que se trata de una nueva ayuda, si bien resultante de una modificación de un acto legislativo nacional previamente notificado.

51. En cualquier caso, en el ámbito de las ayudas estatales, procede considerar, ante unas disposiciones cuyo tenor es claro, como las relativas a la obligación de notificación y simultáneamente a la posibilidad de obtener la exención de tal obligación, que los requisitos establecidos por dichas disposiciones no constituyen simples formalidades.

52. Así debe suceder especialmente en lo que atañe a los requisitos imperativos previstos por un reglamento general de exención por categorías como los establecidos por el capítulo I del Reglamento n.º 800/2008. En mi opinión, en caso de incumplimiento de uno o varios de los referidos requisitos, no puede producirse el efecto liberatorio de la obligación de notificación formal de una medida de ayuda proyectada. Las medidas que no cumplan todos los requisitos exigidos permanecen sujetas, tal como se señala en el considerando 7 de dicho Reglamento, a la obligación de notificación prevista en el artículo 88 CE, apartado 3.

B. *Sobre la primera cuestión: requisitos formales del Reglamento n.º 800/2008*

53. Mediante su primera cuestión relativa a los requisitos formales, el órgano jurisdiccional remitente desea conocer las consecuencias, en primer lugar, de la falta de referencia al Reglamento n.º 800/2008 en la medida de ayuda controvertida; en segundo lugar, de la remisión extemporánea a la Comisión de un resumen de la información relativa a dicha medida, y, en tercer lugar, de un error en el vínculo de Internet que debía dar acceso al texto completo de dicha medida.

1. Exigencia de una referencia expresa al Reglamento n.º 800/2008

54. A mi juicio, de las disposiciones pertinentes del Reglamento n.º 800/2008 cabe deducir claramente el carácter indispensable de tal referencia, que constituye uno de los requisitos estrictos a los que está sujeta la exención de la obligación de notificación prevista en el artículo 25, apartado 1, de dicho Reglamento.

Sentencia Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407), apartado 49.

Véase, por analogía, el auto Banco Privado Português y Massa Insolvente do Banco Privado Português/Comisión (C-93/15 P, EU:C:2015:703), apartado 67 y jurisprudencia citada.

55. A este respecto, el artículo 3, apartado 1, del citado Reglamento, titulado «Condiciones para la exención», dispone que los regímenes de ayudas que cumplan «todas las condiciones» del capítulo I, así como las disposiciones pertinentes del capítulo II de dicho Reglamento, serán compatibles con el mercado común y quedarán exentos de la obligación de notificación, siempre que cualquier ayuda individual concedida en virtud de dicho régimen cumpla «todas las condiciones» del mismo Reglamento y que dicho régimen incluya «una referencia expresa al [Reglamento n.º 800/2008], citando su título y su referencia de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*».

56. Por otro lado, el Reglamento n.º 800/2008 fue adoptado sobre la base del Reglamento n.º 994/98, que establecía, en su artículo 3, apartado 1, titulado «Transparencia y control», que «al adoptar reglamentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, la Comisión impondrá a los Estados miembros normas precisas para garantizar la transparencia y la supervisión de las ayudas exentas [de la obligación] de notificación de acuerdo con tales reglamentos».

57. Esta disposición ha de leerse a la luz del considerando 5 del Reglamento n.º 800/2008, según el cual «el presente Reglamento debe eximir a las ayudas que reúnan *todas las condiciones* en él establecidas y a los regímenes de ayudas [...] A fin de garantizar la transparencia y un control más eficaz de las ayudas, toda medida de ayuda individual concedida al amparo del presente Reglamento debe incluir *una referencia expresa* a la disposición aplicable del capítulo II y al derecho en que se base la ayuda individual» (el subrayado es mío).

58. Dicha exigencia debe asimismo entenderse a la vista de la exigencia de transparencia antes mencionada, que se encuentra contemplada en particular en el artículo 3, apartado 1, del Reglamento n.º 994/1998. En efecto, como sostiene la Comisión, la referencia al citado Reglamento en una determinada medida de ayuda permite a los beneficiarios, así como a sus competidores, conocer los motivos por los cuales cabe aplicar dicha medida, aun cuando no haya sido ni notificada a la Comisión, ni aprobada por esta última. En otras palabras, dicha referencia no sólo hace posible que la Comisión ejerza su control, sino que también permite que los terceros interesados sean informados de las medidas de ayuda proyectadas, con el fin de que puedan ejercer en su caso sus derechos procesales.

59. No creo que tal interpretación, que se ajusta plenamente al tenor del Reglamento n.º 800/2008, pueda resultar excesivamente formalista.

60. En primer lugar, la inclusión de una referencia expresa al Reglamento n.º 800/2008 en una medida de ayuda no supone ninguna dificultad especial para los Estados miembros. Esta facilidad contrasta con la eventual dificultad a la que se enfrentarían tanto la Comisión como los terceros para identificar el régimen de que se trate en caso de omitirse la referencia.

61. En segundo lugar, estimo que la remisión del resumen de la información relativa a la medida de ayuda y la publicación de dicho resumen en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, según lo previsto en el artículo 9, apartado 1, del Reglamento n.º 800/2008 sólo puede subsanar parcialmente la omisión de la referencia expresa al Reglamento. En mi opinión, estas disposiciones persiguen objetivos de distinta índole y el cumplimiento de los requisitos establecidos por una de ellas no puede compensar el incumplimiento de los otros.

62. Si, tal como propongo, el Tribunal de Justicia declarara que la referencia expresa al Reglamento n.º 800/2008 en la medida de ayuda es indispensable, no sería preciso examinar los restantes aspectos de la primera cuestión prejudicial, ni las cuestiones segunda y tercera que se han planteado.

63. Por si se pronunciara en sentido distinto, examino a continuación los restantes aspectos.

2. Obligación de remisión de un resumen de la información relativa a la medida de ayuda con arreglo al artículo 9, apartado 1, del Reglamento n.º 800/2008

64. La remisión a la Comisión de un resumen de la medida de ayuda, con arreglo a los requisitos del artículo 9, apartado 1, del Reglamento n.º 800/2008, en un plazo de 20 días laborables desde la entrada en vigor del régimen de ayuda, constituye, en mi opinión, un elemento muy importante, ya que permite a la Comisión efectuar un control eficaz poco después del cumplimiento por el Estado miembro de que se trate de los requisitos de exención.

65. Indudablemente, es una condición para la eficacia de la exención de la obligación de notificación prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3.

66. Dado que dicho requisito se encuentra establecido en el capítulo I del Reglamento n.º 800/2008, su incumplimiento conlleva la ineficacia de la exención solicitada. En caso de subsanación extemporánea de la irregularidad, como al parecer ocurrió en el procedimiento principal, la solicitud de la exención sólo será válida, a mi juicio, de cara al futuro, es decir, después de la subsanación —esto es, entre febrero y diciembre de 2011— y no para un período anterior.

3. Exigencia de la indicación de un vínculo de Internet que dé acceso directo al texto completo de la medida de ayuda

67. Conforme al artículo 9, apartado 2, primera frase, del Reglamento n.º 800/2008, el Estado miembro tiene la obligación de publicar en Internet el texto completo de la medida de ayuda de que se trate. En virtud del artículo 9, apartado 2, tercera frase, del Reglamento n.º 800/2008, el Estado miembro en cuestión deberá, además, garantizar que el texto completo de la medida de ayuda se encuentra disponible en Internet durante la vigencia de dicha ayuda. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que la República de Austria no cumplió tales obligaciones en todos sus aspectos.

68. En cuanto al artículo 9, apartado 2, cuarta frase, del Reglamento n.º 800/2008, que exige que en el resumen comunicado por el Estado miembro se indique una dirección de Internet que «dé acceso directo al texto completo de la medida de ayuda», el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que la dirección de Internet comunicada a la Comisión y que figura en el resumen publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* no se puede abrir.

69. Como se ha recordado anteriormente, el artículo 3, apartado 1, del Reglamento n.º 800/2008, obliga a los Estados miembros a cumplir todos los requisitos establecidos en su capítulo I. Así sucede máxime cuando están en juego disposiciones que reflejan la voluntad del legislador de garantizar la transparencia y la seguridad jurídica en el proceso de examen de las medidas de ayuda.

70. En mi opinión, el cumplimiento de las obligaciones derivadas del artículo 9 del Reglamento n.º 800/2008 se impone con el mismo rigor que el cumplimiento de la obligación de hacer referencia expresa a dicho Reglamento. Entender lo contrario equivaldría, a mi parecer, a establecer una jerarquización entre los distintos requisitos, en particular los requisitos formales, impuestos a los Estados miembros en virtud del Reglamento de exención.

Si, tal como indicó el órgano jurisdiccional remitente, la comunicación de la información resumida se llevó a cabo el 7 de febrero de 2011, cabe legítimamente considerar que la exención cubre todo el mes de febrero de 2011, por cuanto el Estado miembro de que se trata dispone, en virtud del artículo 9, apartado 1, del Reglamento n.º 800/2008, de un plazo de 20 días laborables desde la entrada en vigor del régimen de ayuda para remitir a la Comisión un resumen de la información relativa a la medida de ayuda. Procede señalar que en virtud del Derecho austriaco parece posible obtener la bonificación del impuesto sobre la energía correspondiente a un solo mes, tal y como se desprende de la decisión del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) de 19 de marzo de 2013 (véase el punto 19 de las presentes conclusiones).

71. Sin embargo, estimo que se cumplen las exigencias de transparencia ya que, a pesar de existir un error, probablemente debido a un fallo técnico, en la dirección de Internet indicada en el resumen previsto en el artículo 9 del Reglamento n.º 800/2008, ha quedado claramente demostrado, sobre la base de la información facilitada en el resumen comunicado a la Comisión con arreglo a dicha disposición, que tanto los servicios de la Comisión como los eventuales terceros interesados pudieron consultar con facilidad el texto completo de la normativa nacional controvertida.

72. No obstante, conviene recalcar, para ampliar este punto, que el incumplimiento de uno de los requisitos exigidos por el Reglamento n.º 800/2008 no puede en ningún caso quedar compensado por el cumplimiento eventual de otro de los requisitos impuestos por este mismo Reglamento.

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial: obligación material, enunciada en el artículo 25, apartado 1, del Reglamento n.º 800/2008, relativa a la existencia de un régimen de ayudas «para la protección del medio ambiente»

73. En la segunda cuestión prejudicial se solicita al Tribunal de Justicia que precise los requisitos materiales que deben cumplirse para obtener la exención de la obligación de notificación prevista en el artículo 25 de dicho Reglamento. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la concesión de una exención al amparo del artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008, además de exigir el cumplimiento de los requisitos que figuran en esa disposición, obliga a demostrar que el régimen estatal de bonificación de impuestos medioambientales fomenta efectivamente la protección del medio ambiente.

74. En el caso de autos, hay dos tesis opuestas.

75. Según los Gobiernos austriaco y estonio, así como la Comisión, para que se conceda la exención a una medida de ayuda, basta con que ésta cumpla los requisitos expresamente establecidos en dicho artículo, a saber, las condiciones establecidas por la Directiva 2003/96, el requisito según el cual los beneficiarios de la reducción deberán pagar al menos el nivel mínimo de imposición comunitaria fijado por dicha Directiva y el requisito según el cual las reducciones fiscales se concederán para períodos máximos de diez años.

76. En cambio, Dilly's Wellnesshotel alega que las ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales también deben constituir ayudas para la «protección del medio ambiente» en el sentido del artículo 17, apartado 1, del Reglamento n.º 800/2008, en el que figura una definición de dicho término.

77. Si nos atenemos en particular a determinadas enseñanzas extraídas de jurisprudencia anterior a la adopción del Reglamento n.º 800/2008, son fácilmente comprensibles las dudas que alberga el órgano jurisdiccional remitente acerca de si las medidas de ayuda en forma de reducción fiscal controvertidas están efectivamente destinadas a fomentar la protección del medio ambiente. A primera vista, es complicado apreciar cuáles son los motivos por los que dichas medidas se traducen en una reducción del daño medioambiental, una prevención de dichos daños o incluso un uso sostenible de los recursos naturales.

78. Sin embargo, una interpretación literal, sistemática y teleológica del artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008, me inclina a decantarme claramente por la tesis sostenida por la mayoría de las partes intervinientes.

Véase la sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), con arreglo a la cual se constató que la concesión de condiciones preferenciales a empresas productoras de bienes corporales estaba más bien destinada a preservar la competitividad de dicho sector que basada en consideraciones de orden ecológico.

79. Desde un punto de vista literal, resulta que el artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008 únicamente exige el cumplimiento de tres requisitos para que una medida de ayuda pueda acogerse a la exención, a saber, el cumplimiento de las condiciones establecidas por la Directiva 2003/96, el pago del nivel mínimo de imposición y el respeto de la limitación temporal de un período de diez años en la concesión de reducciones fiscales.

80. Dicha disposición se limita simplemente a remitirse a regímenes de ayudas «para la protección del medio ambiente» y no hace referencia alguna a la definición de las ayudas que figura en el artículo 17, apartado 1, de dicho Reglamento. El artículo 25 de dicho Reglamento está expresamente vinculado al cumplimiento de las condiciones establecidas en la Directiva 2003/96. El considerando 31 del Reglamento n.º 800/2008 señala, a este respecto, que «se considerará que tienen efecto incentivador las bonificaciones fiscales en favor del medio ambiente que cumplan las condiciones establecidas en la Directiva 2003/96/CE [...] y estén contempladas por el presente Reglamento, toda vez que esas bonificaciones contribuyen, aunque sea de manera indirecta, a mejorar la protección del medio ambiente, permitiendo que se adopte o continúe el régimen fiscal general de que se trate, impulsando con ello a las empresas sujetas al pago del impuesto en favor del medio ambiente a reducir su nivel de contaminación».

81. Desde el punto de vista teleológico y sistemático, resulta que el artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008, que lleva por título «Ayudas en forma de reducciones fiscales de los impuestos medioambientales», se refiere a los impuestos medioambientales armonizados por la Directiva 2003/96, distinguiéndose así de los artículos 17 a 20 de dicho Reglamento, que establecen requisitos adicionales relacionados con la protección del medio ambiente.

82. En efecto, tal y como se desprende de su exposición de motivos (véanse en particular los considerandos 6, 7 y 12 de ésta), la citada Directiva toma en consideración objetivos de protección del medio ambiente. Dado que tal Directiva, que persigue objetivos en materia de protección del medio ambiente, constituye la base de la armonización de los impuestos sobre la energía, dichos impuestos están comprendidos en el concepto de «impuestos medioambientales».

83. En otras palabras, los regímenes de ayuda que se consideran conformes al artículo 25 —es decir, que cumplen 1) las condiciones establecidas en la Directiva 2003/96, 2) el nivel mínimo de imposición, y 3) el límite de diez años— persiguen de manera indirecta objetivos de protección del medio ambiente y deben ser calificados como impuestos medioambientales.

84. Más concretamente, en lo que respecta a la reducción fiscal de impuestos medioambientales, que es el objeto del presente asunto, el considerando 31 del Reglamento n.º 800/2008 dispone que dicha reducción tiene un «efecto incentivador [...] toda vez que [...] contribuy[e], aunque sea de manera indirecta, a mejorar la protección del medio ambiente, permitiendo que se adopte o continúe el régimen fiscal general de que se trate, impulsando con ello a las empresas sujetas al pago del impuesto en favor del medio ambiente a reducir su nivel de contaminación».

85. Así se justifica además la referencia contenida en el artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008 al cumplimiento del nivel mínimo de imposición comunitaria establecido por la Directiva 2003/96.

86. En este sentido, se desprende del espíritu del Reglamento n.º 800/2008 que un mecanismo de reducción del impuesto sobre la energía que cumple el nivel mínimo de imposición establecido por la Directiva 2003/96 puede entrar en el ámbito de aplicación de las medidas previstas en el artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008.

Véase, a este respecto, la sentencia Austria/Comisión (T-251/11, EU:T:2014:1060), apartado 202.

D. *Sobre la tercera cuestión prejudicial: condición según la cual la medida controvertida no puede ser concedida por un período superior a diez años (artículo 25, apartado 3, del Reglamento n.º 800/2008) y consecuencias de la falta de referencia a tal período en dicha medida*

87. En el marco de una eventual respuesta a la tercera cuestión prejudicial, conviene examinar si el artículo 25, apartado 3, del Reglamento n.º 800/2008 exige que la medida de ayuda en sí misma contenga una referencia expresa a su duración.

88. Considero que procede dar una respuesta negativa a esta cuestión.

89. De conformidad con dicha disposición, las reducciones fiscales «se concederán para períodos máximos de diez años». El considerando 47 del Reglamento establece que, una vez transcurrido dicho período máximo de diez años, los Estados miembros deben volver a evaluar la pertinencia de las reducciones fiscales en cuestión, sin perjuicio de que los Estados miembros puedan volver a adoptar estas medidas u otras similares en aplicación del Reglamento n.º 800/2008, tras haber realizado dicha reevaluación.

90. En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente señaló que la modificación controvertida, a saber, el artículo 4, apartado 7, de la EAVG, no contiene ni una limitación temporal del derecho a la bonificación de los impuestos medioambientales ni una referencia al plazo expresado en la notificación de exención.

91. Ciertamente, la limitación temporal de la concesión de las medidas expresamente prevista en el Reglamento n.º 800/2008, en relación con su considerando 47 y las Directrices sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente para el período 2008-2014, reviste gran importancia y tiene carácter imperativo.

92. En efecto, es bien sabido que, como excepción al principio de prohibición de ayudas de Estado, una declaración de compatibilidad como la que resulta implícitamente de una exención por categorías, debe ser necesariamente objeto de una limitación temporal. Esta condición permite, además, dar a conocer de modo transparente el período de aplicación de las medidas de ayuda tanto a los potenciales beneficiarios del régimen de ayudas como a sus competidores, y ello de conformidad con uno de los objetivos contemplados por la Comisión en la elaboración de las normas precisas impuestas a los Estados miembros en virtud de los reglamentos de exención por categorías.

93. No obstante, tal exigencia no obliga al Estado miembro de que se trate a hacer constar la limitación temporal en el mismo texto del régimen estatal de reducciones o exoneraciones de impuestos medioambientales, como el controvertido en el procedimiento principal, por cuanto la mera referencia al Reglamento n.º 800/2008 —que, como he indicado anteriormente, es de carácter imperativo— enmarca la concesión de las ayudas controvertidas en el tiempo. A este respecto, procede subrayar que el artículo 4, apartado 1, del Reglamento n.º 994/98, establece que las ayudas exentas de la obligación de notificación en virtud de un reglamento de exención por categorías, como el Reglamento n.º 800/2008, quedarán exentas «durante el período de vigencia de dicho reglamento, así como durante el período de adaptación previsto en los apartados 2 y 3».

94. Esta conclusión me parece además plenamente conforme al enfoque adoptado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Nuova Agricast y Cofra/Comisión. En un asunto relativo al cumplimiento de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica en relación con un régimen de ayuda previamente autorizado mediante una decisión de la Comisión, el Tribunal de Justicia declaró que, sobre la base de una publicación de la Comisión en el *Diario Oficial de la Unión Europea* en la que

DO 2008, C 82, p. 1.

Véase, por analogía, la sentencia Nuova Agricast y Cofra/Comisión (C-67/09 P, EU:C:2010:607), apartado 80.

C-67/09 P, EU:C:2010:607, apartados 71 a 77 y jurisprudencia citada.

figuraba la fecha de finalización de la aplicación del régimen de ayuda controvertido, «un operador económico prudente y diligente» podía deducir la fecha de vencimiento de la autorización del régimen de ayuda «aunque las disposiciones nacionales que regulaban las modalidades de dicho régimen y [determinados] actos adoptados [en relación con éste] no indicaban expresamente una fecha de vencimiento [a estos efectos]».

95. Por consiguiente, opino que la falta de indicación de la duración máxima de diez años, según lo previsto en el artículo 25, apartado 3, del Reglamento n.º 800/2008, en el propio texto que establece el régimen nacional controvertido no puede por sí sola excluir dicho régimen del beneficio de la exención por categorías establecida en dicho Reglamento.

96. Tal exigencia, además de no desprenderse del tenor del artículo 25, apartado 3, del Reglamento n.º 800/2008, me parece carente de sentido práctico por tratarse de medidas de índole fiscal que son modificadas de forma periódica y que, al parecer, no se aplican durante períodos de tiempo tan dilatados. Así lo pone de manifiesto el régimen objeto del procedimiento principal, que fue modificado en diversas ocasiones y cuyo período de aplicación previsto, según la información que figura en el resumen remitido a la Comisión el 7 de febrero de 2011, abarcaba desde el 1 de febrero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011.

IV. **Conclusión**

97. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributario):

«Un régimen de ayudas que, en infracción del artículo 3, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías), no contiene referencia alguna a dicho Reglamento, citando su título y su referencia de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, no cumple los requisitos para acogerse a la exención de la obligación de notificación prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3 (antiguo artículo 88 CE, apartado 3).

Un régimen de ayudas que adopta la forma de una reducción fiscal de un impuesto sobre la energía en el sentido de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual el beneficiario paga al menos el nivel mínimo de imposición comunitaria establecido por dicha Directiva y cuyo período de aplicación máximo es de diez años, está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 25 del Reglamento n.º 800/2008.

Un régimen de ayudas que no respeta la limitación temporal de diez años de concesión exigida por el artículo 25, apartado 3, del Reglamento n.º 800/2008, no cumple los requisitos para acogerse a la exención prevista en dicho Reglamento. Tal exigencia no implica necesariamente que la limitación temporal figure en el propio texto que establece el régimen controvertido.»