Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
presentate il 14 febbraio 2019[1]

Causa C-585/17

Finanzamt Linz,
Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr
nei confronti di
Dilly's Wellnesshotel GmbH

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria)]

«Rinvio pregiudiziale – Aiuti di Stato – Regime di aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali – Direttiva 2003/96/CE – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Articolo 17, paragrafo 1, lettera a) – Imprese a forte consumo di energia – Regolamento (UE) n. 651/2014 – Articolo 44, paragrafi da 1 a 3 – Selezione dei beneficiari sulla base di criteri trasparenti e oggettivi – Versamento di un importo di compensazione fisso – Articolo 58, paragrafo 1 – Disposizioni transitorie – Articolo 5, paragrafo 2, lettera d) – Trasparenza degli aiuti – Aiuti concessi sotto forma di agevolazioni fiscali»

I. Introduzione

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) ha sottoposto alla Corte diverse questioni relative all'interpretazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, nonché dell'articolo 44, paragrafo 3, e dell'articolo 58, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 651/2014[2].

2. Tale domanda si colloca nell'ambito di due ricorsi per cassazione («Revision») che vedono, l'uno, il Finanzamt Linz (Ufficio delle imposte di Linz, Austria) e, l'altro, il Finanzamt Kirchdorf Perfg Steyr (Ufficio delle imposte di Kirchdorf Perfg Steyr, Austria) contrapposti alla Dilly's Wellnesshotel GmbH in ordine al rimborso, richiesto da quest'ultima, delle imposte sull'energia relative all'anno 2011 e al periodo compreso tra i mesi di febbraio 2013 e di gennaio 2014.

3. La normativa austriaca relativa al rimborso delle imposte sull'energia controverso nel procedimento principale costituisce un regime di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE. Il giudice del rinvio parte dall'assunto che una versione anteriore del regime di aiuti di cui trattasi nel procedimento principale sia stata approvata dalla Commissione nel 2004; la cerchia dei beneficiari del regime di aiuti sarebbe stata poi modificata e la modifica, che fa parte del regime di aiuti di cui trattasi nel procedimento principale, non è stata notificata alla Commissione europea.

1 Lingua originale: il francese.

2 Regolamento della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato (GU 2014, L 187, pag. 1). Tale regolamento ha abrogato il 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 (GU 2008, L 214, pag. 3).

4. A questo proposito, per l'ipotesi che la modifica della cerchia dei beneficiari sia soggetta all'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, il giudice remittente cerca di stabilire se il regime di aiuti di cui trattasi nel procedimento principale possa essere esentato dall'obbligo di notifica ai sensi del regolamento n. 651/2014, nel qual caso esso sarebbe legittimo sebbene non sia stato previamente notificato. A tal fine, esso ha più precisamente sollevato la questione se il regime di aiuti soddisfacesse alle condizioni previste dall'articolo 44, paragrafo 3, e all'articolo 58, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014. Conformemente alla richiesta della Corte, le presenti conclusioni si limiteranno all'analisi di tale questione.

5. Proporrò alla Corte di rispondere a tale questione affermativamente.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Regolamento n. 651/2014

6. L'articolo 5 del regolamento n. 651/2014, rubricato «Trasparenza degli aiuti», prevede:

«1. Il presente regolamento si applica solo agli aiuti riguardo ai quali è possibile calcolare con precisione l'equivalente sovvenzione lordo ex ante senza che sia necessario effettuare una valutazione dei rischi ("aiuti trasparenti").

2. Sono considerate trasparenti le seguenti categorie di aiuto:

(…)

d) gli aiuti sotto forma di agevolazioni fiscali, qualora la misura stabilisca un massimale per garantire che la soglia applicabile non venga superata;

(…)».

7. L'articolo 44 di tale regolamento, rubricato «Aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali in conformità della direttiva 2003/96/CE[3]», prevede:

«1. I regimi di aiuti concessi sotto forma di sgravi da imposte ambientali che soddisfano le condizioni di cui alla [direttiva 2003/96] sono compatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, [TFUE] e sono esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, [TFUE], purché soddisfino le condizioni di cui al presente articolo e al capo I.

2. I beneficiari degli sgravi fiscali sono selezionati sulla base di criteri trasparenti e oggettivi e versano almeno il rispettivo livello minimo di imposizione previsto dalla direttiva [2003/96].

3. I regimi di aiuti concessi sotto forma di sgravi fiscali si basano su una riduzione dell'aliquota d'imposta ambientale applicabile o sul pagamento di un importo di compensazione fisso o su una combinazione di questi meccanismi.

(…)».

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

8. L'articolo 58 del regolamento n. 651/2014, rubricato «Disposizioni transitorie», al paragrafo 1 enuncia quanto segue:

«Il presente regolamento si applica agli aiuti individuali concessi prima della sua entrata in vigore qualora detti aiuti soddisfino tutte le condizioni di cui al presente regolamento, ad eccezione dell'articolo 9».

2. Direttiva 2003/96

9. L'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 è così formulato:

«A condizione che i livelli minimi di tassazione previsti nella presente direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa, gli Stati membri possono applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento o per i fini di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c) e di elettricità nei seguenti casi:

a) a favore delle imprese a forte consumo di energia.

> Per "impresa a forte consumo di energia" si intende un'impresa, come definita all'articolo 11, in cui i costi di acquisto dei prodotti energetici ed elettricità siano pari almeno al 3,0% del valore produttivo ovvero l'imposta nazionale sull'energia pagabile sia pari almeno allo 0,5% del valore aggiunto. Nell'ambito di questa definizione gli Stati membri possono applicare concetti più restrittivi, compresi il valore del fatturato, e le definizioni di processo e di settore.

(…)».

B. Diritto austriaco

10. L'articolo 1, paragrafo 1, dell'Energieabgabenvergütungsgesetz (legge sul rimborso delle imposte sull'energia; in prosieguo: l'«EAVG»), nella versione applicabile al procedimento principale, così recita:

«Le imposte sull'energia assolte in relazione alle fonti energetiche indicate nel paragrafo 3 devono essere rimborsate su richiesta, per anno civile (campagna di commercializzazione), laddove superino (complessivamente) lo 0,5% della differenza tra

1. l'importo del fatturato ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punti 1 e 2, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 [legge relativa all'imposta sul fatturato del 1994] e

2. l'importo del fatturato ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punti 1 e 2, della [legge relativa all'imposta sul fatturato del 1994] relativo ad operazioni rese all'impresa (valore netto della produzione)».

11. L'articolo 1, paragrafo 1, dell'EAVG è integrato dall'articolo 2, paragrafo 2, che, nella versione applicabile al procedimento principale, così dispone:

«1. Su richiesta dell'avente diritto al rimborso, per ogni anno civile (campagna di commercializzazione) viene rimborsato l'importo eccedente la quota del valore netto della produzione di cui al paragrafo 1. La domanda deve contenere l'indicazione delle quantità di fonti energetiche di cui all'articolo 1, paragrafo 3, che sono state consumate nell'esercizio dell'attività, nonché gli importi di cui al paragrafo 1. (…)

2. Nel calcolo dell'importo del rimborso si applicano il limite dello 0,5% del valore netto della produzione oppure le seguenti franchigie, venendo accreditato l'importo minore tra di essi:

– per l'energia elettrica, EUR 0,0005/kWh,

– per il gas naturale di cui alla sottovoce 2711 21 00 della nomenclatura combinata, EUR 0,00598/m^3 standard,

– per i carboni fossili, le ligniti, i coke, i bitumi e gli asfalti delle voci 2701, 2702, 2704, 2713 e 2714 della nomenclatura combinata, EUR 0,15/giga joule,

– per il carburante extraleggero (gasolio marcato delle sottovoci 2710 19 41, 2710 19 45, 2710 19 49 della nomenclatura combinata), EUR 21/1000 l,

– per il carburante leggero, medio, pesante (sottovoci 2710 19 61, 2710 19 63, 2710 19 65, 2710 19 69 della nomenclatura combinata), EUR 15/1000 kg,

– per il gas liquefatto (sottovoci 2711 12, 2711 13, 2711 14, 2711 19 della nomenclatura combinata), EUR 7,5/1000 kg.

(…)».

12. L'articolo 2, paragrafo 1, dell'EAVG, nella versione di cui al BGBl I, 92/2004, stabilisce che:

«Il diritto a rimborso sussiste per tutte le imprese (…)».

13. Il Budgetbegleitgesetz 2011 (legge di accompagnamento del bilancio del 2011), del 30 dicembre 2010 (BGBl. I, 111/2010; in prosieguo: il «BBG 2011»), ha modificato l'articolo 2, paragrafo 1, dell'EAVG come segue:

«[I]l diritto a rimborso sussiste soltanto per le imprese la cui attività principale sia comprovatamente la fabbricazione di beni materiali (…)».

14. Il seguente paragrafo 7 è stato poi aggiunto all'articolo 4 dell'EAVG:

«Gli articoli 2 e 3, rispettivamente nel testo [di cui al BBG 2011], sono applicabili, previa approvazione della Commissione europea, alle domande di rimborso relative a periodi successivi al 31 dicembre 2010». [4]

III. Procedimento principale, questioni pregiudiziali e procedimento dinanzi alla Corte

15. Con domanda del 29 dicembre 2011, la Dilly's Wellnesshotel, che gestisce un albergo, ha chiesto il rimborso delle imposte sull'energia relative all'anno 2011.

4 Il giudice del rinvio chiarisce che, benché l'applicazione del BBG 2011 fosse inizialmente prevista per il 1º gennaio 2011, è stato successivamente precisato, in una sentenza del Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) e con decreto di rettifica del 29 agosto 2013, che il BBG 2011 doveva applicarsi a partire dal 1º febbraio 2011.

16. La domanda è stata respinta con decisione del 21 febbraio 2012 dall'Ufficio delle imposte di Linz, per il motivo che il BBG 2011 stabiliva, agli articoli 2 e 3 dell'EAVG, che, per le domande posteriori al 31 dicembre 2010, il rimborso delle imposte sull'energia era autorizzato solo a favore delle imprese la cui attività principale fosse comprovatamente la produzione di beni materiali. Secondo tale autorità, in quanto impresa prestatrice di servizi, la Dilly's Wellnesshotel sarebbe stata pertanto esclusa dal beneficio del rimborso delle imposte sull'energia per il periodo posteriore al 31 dicembre 2010.

17. La Dilly's Wellnesshotel ha impugnato tale decisione dinanzi all'Unabhängiger Finanzsenat (Sezione tributaria indipendente, Austria), che, con decisione del 23 marzo 2012, ha respinto il ricorso in quanto infondato.

18. La Dilly's Wellnesshotel ha proposto ricorso contro tale decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa), che ha annullato la decisione impugnata con decisione del 19 marzo 2013.

19. Con ordinanza del 31 ottobre 2014, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), succeduto all'Unabhängiger Finanzsenat (Commissione tributaria indipendente), ha sottoposto alla Corte svariate questioni pregiudiziali.

20. Con la sentenza del 21 luglio 2016[5], la Corte ha dichiarato che l'articolo 3, paragrafo 1, del regolamento n. 800/2008 doveva essere interpretato nel senso che l'assenza, in un regime di aiuti come quello controverso nel procedimento principale, di un riferimento esplicito al suddetto regolamento, mediante la citazione del titolo di quest'ultimo e l'indicazione degli estremi della sua pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*, ostava a che tale regime fosse considerato rispondente alle condizioni per essere esentato, ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 1, del medesimo regolamento, dall'obbligo di notifica previsto dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

21. Con sentenza del 3 agosto 2016, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha accolto il ricorso e ha ordinato il rimborso delle imposte sull'energia per l'anno 2011, conformemente alla domanda della Dilly's Wellnesshotel. In sostanza, tale giudice ha dichiarato che gli articoli 2 e 3, nonché l'articolo 4, paragrafo 7, dell'EAVG, nella loro versione derivante dal BBG 2011, non contenevano alcun riferimento al regolamento n. 800/2008 e non rispondevano neppure ai suoi requisiti essenziali. In assenza di approvazione da parte della Commissione, la limitazione nei confronti delle imprese prestatrici di servizi non sarebbe entrata in vigore.

22. L'Ufficio delle imposte di Linz ha proposto un ricorso per cassazione («Revision») contro tale decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa).

23. Con ulteriore domanda del 25 luglio 2014, la Dilly's Wellnesshotel ha chiesto il rimborso delle imposte sull'energia relative al periodo compreso tra i mesi di febbraio 2013 e di gennaio 2014.

24. Con decisione del 9 gennaio 2015, l'Ufficio delle imposte di Kirchdorf Perg Steyr ha respinto tale domanda per lo stesso motivo addotto dall'Ufficio delle imposte di Linz nella sua decisione del 21 febbraio 2012.

25. La Dilly's Wellnesshotel ha proposto ricorso contro la decisione del 9 gennaio 2015 dinanzi al Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze), che ha accolto il ricorso e ha ingiunto il rimborso delle imposte sull'energia conformemente alla domanda della Dilly's Wellnesshotel, facendo riferimento, sostanzialmente, alla sua decisione del 3 agosto 2016 citata al paragrafo 21 delle presenti conclusioni.

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

26. L'Ufficio delle imposte di Kirchdorf Perg Steyr ha proposto ricorso per cassazione («Revision») contro tale decisione dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa).

27. Quest'ultimo giudice considera che il rimborso delle imposte sull'energia costituisce, in applicazione dell'EAVG, nella versione anteriore al BBG 2011, un aiuto che è stato approvato dalla Commissione implicitamente e illimitatamente in una decisione del 9 marzo 2004 [6].

28. Esso rileva che, attraverso il BBG 2011, il legislatore austriaco intendeva limitare la cerchia dei beneficiari di tale regime di aiuti, di modo che il diritto al rimborso delle imposte sull'energia fosse ormai concesso alle sole imprese dedite principalmente e comprovatamente la fabbricazione di beni materiali. Orbene, tale modifica dell'EAVG non è stata notificata alla Commissione [7].

29. Il giudice del rinvio specifica peraltro che, subordinando l'entrata in vigore dell'EAVG, nella versione del BBG 2011, alla sua approvazione da parte della Commissione [8], il legislatore intendeva manifestamente garantire che la limitazione prevista dal BBG 2011 non andasse a violare le prescrizioni del diritto dell'Unione in materia di aiuti e quindi l'approvazione concessa in maniera illimitata a favore del regime di aiuti anteriore. Qualora ragioni giuridiche in materia di aiuti di Stato avessero ostato ad una limitazione della cerchia di beneficiari o se, in particolare, non fosse stato possibile ottenere la necessaria approvazione da parte della Commissione, la misura avrebbe dovuto restare in vigore come in precedenza.

30. In tale contesto, con decisione del 14 settembre 2017, pervenuta alla Corte il 5 ottobre 2017, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una modifica di un regime di aiuti autorizzato con la quale uno Stato membro rinunci ad avvalersi ulteriormente dell'autorizzazione dell'aiuto per un determinata categoria di beneficiari (distinti) dell'aiuto, limitandosi conseguentemente a ridurre il volume dell'aiuto già sussistente, come nella specie, costituisca una modifica di un regime di aiuti soggetta (in via di principio) all'obbligo di notifica ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

2) Se il divieto di esecuzione di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE possa, nel caso di un errore formale nell'ambito di applicazione del [regolamento n. 800/2008], implicare l'inapplicabilità di una limitazione di un regime di aiuti autorizzato, cosicché lo Stato membro sia conseguentemente obbligato, per effetto del divieto di esecuzione, al versamento dell'aiuto a determinati beneficiari ("obbligo di esecuzione").

3) a) Se un regime normativo relativo al rimborso delle imposte sull'energia come quello in esame, nel quale il quantum del rimborso dell'imposta sull'energia sia definitivamente stabilito ex lege in base ad una formula di calcolo, risponda ai requisiti dettati dal [regolamento n. 651/2014].

3) b) Se l'articolo 58, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014 implichi, per il periodo decorrente dal mese di gennaio 2011, l'esenzione del suddetto regime relativo al rimborso delle imposte sull'energia».

31. Conformemente alla richiesta della Corte, le presenti conclusioni si limiteranno all'esame della terza questione pregiudiziale, sub a) e b).

6 Decisione della Commissione relativa al regime di aiuti a cui l'Austria ha dato esecuzione concernente il rimborso dell'imposta sull'energia applicata al gas naturale e all'elettricità negli anni 2002 e 2003 (GU 2005, L 190, pag. 13).

7 V. sentenza del 21 luglio 2016, Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:577, punto 39).

8 V. articolo 4, paragrafo 7, dell'EAVG 2011, citato al paragrafo 14 delle presenti conclusioni.

32. La Dilly's Wellnesshotel, il governo austriaco nonché la Commissione hanno presentato osservazioni scritte dinanzi alla Corte. Le stesse parti sono comparse all'udienza di trattazione svoltasi il 21 novembre 2018.

IV. Analisi

A. Osservazioni preliminari sul contesto in cui si inserisce la terza questione pregiudiziale

33. L'EAVG ha già dato luogo a due sentenze della Corte, e cioè le sentenze Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke [9] e Dilly's Wellnesshotel [10].

34. Nella sua versione iniziale, l'EAVG prevedeva un rimborso parziale delle imposte sull'energia unicamente a favore delle imprese la cui attività principale fosse comprovatamente la fabbricazione di beni materiali. Le imprese prestatrici di servizi erano pertanto escluse dal beneficio del rimborso di tali imposte. Nella sentenza Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke [11], la Corte ha dichiarato che siffatti provvedimenti nazionali erano selettivi e costituivano aiuti di Stato, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

35. Con una modifica applicabile a partire dal 1º gennaio 2002, il legislatore austriaco ha ampliato l'ambito di applicazione dell'EAVG prevedendo il rimborso parziale dell'imposta alle imprese di tutti i settori. Con la citata decisione del 9 marzo 2004 [12], la Commissione ha considerato che tale misura era ancora selettiva e rimaneva pertanto un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE [13].

36. Con la modifica introdotta dal BBG 2011, il legislatore austriaco ha nuovamente escluso le imprese prestatrici di servizi dal beneficio del rimborso delle imposte sull'energia a partire dal 1º febbraio 2011. Come ho già precisato [14], la normativa nazionale controversa nel procedimento principale, ossia l'EAVG quale modificato dal BBG 2011 (in prosieguo: il «regime di aiuti controverso» o l'«EAVG 2011»), non è stata notificata alla Commissione.

37. Ricordo che nella precedente causa Dilly's Wellnesshotel, menzionata al paragrafo 20 delle presenti conclusioni, la Corte ha dichiarato, in sostanza, che il regime di aiuti controverso non soddisfaceva le condizioni dettate dal regolamento n. 800/2008 per essere esentato dall'obbligo di notifica previsto dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, in mancanza di riferimento espresso ad opera di tale regime di aiuti allo stesso regolamento, come richiesto dal suo articolo 3, paragrafo 1 [15].

38. Rilevo che il regolamento n. 651/2014 ha abrogato il regolamento n. 800/2008 e l'ha sostituito a decorrere dal 1º luglio 2014. Il regolamento n. 651/2014 contiene condizioni diverse rispetto al regolamento n. 800/2008 per esentare dall'obbligo di notifica regimi di aiuti come quello controverso nel procedimento principale. In particolare, il regolamento n. 651/2014 non richiede che i regimi di aiuti contengano un riferimento espresso a tale regolamento.

9 Sentenza dell'8 novembre 2001 (C-143/99, EU:C:2001:598).

10 Sentenza del 21 luglio 2016 (C-493/14, EU:C:2016:577).

11 Sentenza dell'8 novembre 2001 (C-143/99, EU:C:2001:598).

12 V. paragrafo 27 e nota a piè di pagina 6 delle presenti conclusioni.

13 Anche se esso può teoricamente andare a beneficio di tutte le imprese, la Commissione ha considerato che il rimborso avvantaggia, de facto, le imprese che presentano un consumo di energia elevato rispetto al valore della loro produzione netta (v. punti da 45 a 55 della detta decisione della Commissione).

14 V. paragrafo 28 delle presenti conclusioni.

15 Sentenza del 21 luglio 2016 (C-493/14, EU:C:2016:577, punti da 30 a 52).

39. Nel caso in cui la modifica del regime di aiuti introdotta dal BBG 2011 sia soggetta, in linea di principio, a un obbligo di notifica ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, ciò che forma oggetto della prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio cerca di determinare, con la terza questione proposta nella presente causa, se, in sostanza, il regime di aiuti controverso, benché non sia esentato dall'obbligo di notifica ai sensi del regolamento n. 800/2008, possa quantomeno essere esentato da tale obbligo ai sensi del regolamento n. 651/2014.

40. Tale terza questione pregiudiziale riguardante l'interpretazione delle disposizioni del regolamento n. 651/2014 permetterebbe al giudice del rinvio di stabilire se il regime di aiuti controverso sia stato applicato in maniera illegittima *ai sensi del diritto dell'Unione* a causa della mancata notifica previa alla Commissione, prevista dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE.

41. La risposta che la Corte fornirà a tale questione permetterà al giudice del rinvio di determinare le conseguenze da trarre *ai sensi del diritto nazionale* nell'ipotesi di una tale illegittimità.

42. Più precisamente, nel caso in cui la Corte rispondesse nel senso che il regolamento n. 651/2014 è *applicabile* al regime di aiuti controverso e lo esenta quindi dall'obbligo di notifica, il giudice del rinvio considera provvisoriamente che ciò implicherebbe che il regime di aiuti controverso sia effettivamente entrato in vigore a partire dal 1º febbraio 2011 come previsto dal legislatore austriaco [16]. Dato che tale regime di aiuti *non si applica* alle imprese prestatrici di servizi come la Dilly's Wellnesshotel, tale impresa si vedrebbe pertanto respingere la domanda di rimborso dell'imposta.

43. Per contro, nel caso in cui la Corte rispondesse nel senso che il regolamento n. 651/2014 *non si applica* al detto regime di aiuti, di modo che esso sarebbe illegittimo ai sensi del diritto dell'Unione, il giudice del rinvio considera provvisoriamente che, poiché in una tale situazione il regime di aiuti controverso non può essere considerato come entrato in vigore, il precedente regime di aiuti dev'essere considerato sempre *applicabile* come previsto dal legislatore austriaco [17]. In tal caso, la Dilly's Wellnesshotel avrebbe il diritto di ricevere il rimborso richiesto in base a tale regime precedente, che si applicherebbe anche alle imprese prestatrici di servizi [18]. Come ho osservato al paragrafo 27 delle presenti conclusioni, il giudice del rinvio ritiene al riguardo che tale regime di aiuti precedente sia stato approvato, implicitamente e illimitatamente, dalla Commissione.

44. Se la Corte dovesse rispondere in senso affermativo alla prima questione pregiudiziale, di modo che la modifica del regime di aiuti introdotta dal BBG 2011 sia una modifica soggetta, in linea di principio, a un obbligo di notifica ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, si pone dunque la questione di stabilire se la modifica possa tuttavia essere esentata da tale obbligo ai sensi del regolamento n. 651/2014.

B. Sull'applicabilità del regolamento n. 651/2014 al regime di aiuti controverso (terza questione pregiudiziale)

45. Con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio cerca di stabilire, in sostanza, da un lato, se il regime di aiuti controverso soddisfi le condizioni sostanziali previste dall'articolo 44 del regolamento n. 651/2014 [terza questione, sub a)] e, dall'altro, se il regime di aiuti controverso rientri nell'ambito di applicazione ratione temporis di tale regolamento in forza della disposizione transitoria dell'articolo 58, paragrafo 1, del medesimo regolamento [terza questione, sub b)].

16 V. paragrafo 29 delle presenti conclusioni.

17 V. paragrafo 29 delle presenti conclusioni.

18 Rilevo altresì che il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha dichiarato nelle due decisioni citate ai paragrafi 21 e 25 delle presenti conclusioni che il regime di aiuti controverso, siccome è stato applicato in violazione del diritto dell'Unione, va considerato come mai entrato in vigore e che dev'essere accordato alla Dilly's Wellnesshotel il richiesto rimborso delle imposte, in base al regime di aiuti precedente.

46. Dato che la terza questione, sub a), è pertinente solo qualora il regime di aiuti controverso rientri nell'ambito di applicazione ratione temporis del regolamento n. 651/2014, occorre innanzitutto rispondere alla terza questione, sub b).

1. Sull'interpretazione dell'articolo 58, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014 [terza questione pregiudiziale, sub b)]

47. Con la terza questione, sub b), il giudice del rinvio si domanda se il regolamento n. 651/2014 possa essere applicato retroattivamente. Supponendo che il regime di aiuti controverso soddisfi tutte le condizioni sostanziali previste dal regolamento n. 651/2014, tale giudice cerca più precisamente di stabilire se l'articolo 58, paragrafo 1, di tale regolamento conferisca al regime di aiuti controverso un'esenzione dall'obbligo di notifica per il periodo intercorso tra il mese di febbraio 2011 e il 30 giugno 2014, mentre il regolamento n. 651/2014 è entrato in vigore solo il 1º luglio 2014[19].

48. Come già il governo austriaco e la Commissione, ritengo che a tale questione debba essere data risposta affermativa.

49. Infatti, all'articolo 58, il detto regolamento prevede disposizioni transitorie. Ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 58, il regolamento n. 651/2014 si applica agli aiuti individuali[20] concessi *prima della sua entrata in vigore*, cioè prima del 1º luglio 2014, qualora tali aiuti soddisfino tutte le condizioni di cui al medesimo regolamento, ad eccezione dell'articolo 9.

50. Gli aiuti considerati dal regime controverso sono aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali concessi in conformità della direttiva 2003/96[21]. Per questo tipo di aiuti, le condizioni da soddisfare ai sensi del regolamento n. 651/2014 affinché gli aiuti siano esentati dall'obbligo di notifica sono fissate dall'articolo 44 di tale regolamento.

51. Supponendo che il regime di aiuti controverso soddisfi tutte le condizioni previste dall'articolo 44 del regolamento n. 651/2014, ne risulta che quest'ultimo si applica ai regimi di aiuti controversi per il periodo compreso tra il mese di febbraio 2011 e il 30 giugno 2014, ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 1, di tale regolamento.

52. Occorre pertanto disattendere l'argomento addotto dalla Dilly's Wellnesshotel secondo il quale, da una parte, l'articolo 58, paragrafo 1, del detto regolamento dovrebbe essere interpretato in combinato disposto con i paragrafi 2 e 3 di tale disposizione e, dall'altra, non può derivare da tale articolo 58, paragrafo 1, che un regime di aiuti non esentato ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 3, benefici malgrado tutto di un'esenzione ai sensi dello stesso articolo 58, paragrafo 1.

19 Articolo 59 del regolamento n. 651/2014.

20 L'articolo 2, punto 14, definisce «aiuti individuali» ai sensi del regolamento n. 651/2014 gli aiuti ad hoc e gli aiuti concessi a singoli beneficiari nel quadro di un regime di aiuti.

21 V. paragrafo 66 delle presenti conclusioni.

53. Infatti, l'articolo 58, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014 non richiede affatto che ricorrano anche le condizioni fissate dagli altri paragrafi dello stesso articolo perché esso – l'articolo 58, paragrafo 1 – possa trovare applicazione. Per contro, i paragrafi da 1 a 4 del medesimo articolo 58 prevedono, ciascuno, norme transitorie per situazioni distinte [22].

54. Di conseguenza, proporrò alla Corte di rispondere alla terza questione pregiudiziale, sub b), dichiarando che l'articolo 58, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014 dev'essere interpretato nel senso che il detto regolamento conferisce un'esenzione dall'obbligo di notifica agli aiuti individuali sotto forma di sgravi da imposte ambientali concessi in conformità della direttiva 2003/96 prima del 1º luglio 2014, come quelli concessi in forza del regime di aiuti controverso nel procedimento principale per il periodo compreso tra il mese di febbraio 2011 e il 30 giugno 2014, purché tali aiuti soddisfino tutte le condizioni previste dall'articolo 44 del regolamento n. 651/2014.

2. Sull'interpretazione dell'articolo 44 del regolamento n. 651/2014 [terza questione pregiudiziale, sub a)]

55. L'articolo 44, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014 esenta i regimi di aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali concessi in conformità della direttiva 2003/96 dall'obbligo di notifica sancito dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, purché essi soddisfino tutte le condizioni previste, da una parte, dai paragrafi da 2 a 4 di tale articolo del capo III e dal capo I del regolamento e, dall'altra, dalla direttiva 2003/96.

56. Benché la terza questione, sub a), sia formulata in maniera tale da non riguardare alcun articolo in particolare del regolamento n. 651/2014, risulta tuttavia dalla decisione di rinvio che il giudice remittente nutre un dubbio solo sull'interpretazione dell'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014, ritenendo che tutte le altre condizioni previste dall'articolo 44, paragrafo 1, siano soddisfatte nella controversia oggetto del procedimento principale.

57. Pertanto, con la terza questione, sub a), il giudice del rinvio cerca di stabilire, in sostanza, se il regime di aiuti controverso risponda alla condizione di cui all'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014.

58. Tuttavia, la Dilly's Wellnesshotel contesta anche l'interpretazione operata dal giudice del rinvio dell'articolo 44, paragrafi 1 e 2, del detto regolamento. Pertanto, ritengo utile commentare, in breve, anche l'interpretazione dell'articolo 44, paragrafi 1 e 2.

59. Prima di trattare l'articolo 44, paragrafi da 1 a 3, del regolamento n. 651/2014, mi sembra necessario spiegare innanzitutto come il regime di aiuti controverso, in particolare il modo di calcolare l'aiuto, soddisfi le condizioni di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.

22 Riguardo all'articolo 58, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014, cui fa riferimento la Dilly's Wellnesshotel, rilevo che tale disposizione prevede un'esenzione dall'obbligo di notifica per ogni aiuto individuale concesso prima del 1º gennaio 2015 ai sensi del regolamento n. 800/2008, il precedente regolamento generale di esenzione per categoria. Tale disposizione transitoria è il corollario dell'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 800/2008, ai sensi del quale, alla scadenza di tale regolamento, i regimi di aiuti da esso esentati avrebbero continuato a beneficiare dell'esenzione durante un periodo di adeguamento di sei mesi, ossia sino al 31 dicembre 2014. Pertanto, l'articolo 58, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 accorda, per il periodo 1º luglio 2014 – 31 dicembre 2014, un'esenzione per aiuti concessi in conformità del regolamento n. 800/2008. Anche se tali aiuti non sono esentati ai sensi del regolamento n. 651/2014, applicabile dal 1º luglio 2014, l'articolo 58, paragrafo 3, di tale regolamento conferisce loro, tuttavia, un'esenzione sino al 31 dicembre 2014. Nella fattispecie, poiché la Corte ha dichiarato nella sentenza Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:577) che il regime di aiuti controverso non era esentato dall'obbligo di notifica ai sensi del regolamento n. 800/2008, allora l'articolo 58, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 non è pertinente nel caso di specie.

60. Questo punto preliminare è pertinente, dato che occorre interpretare le condizioni previste dall'articolo 44 del regolamento n. 651/2014 in combinato disposto con quelle derivanti dall'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, le quali debbono anch'esse essere soddisfatte perché il regime di aiuti controverso sia esentato dall'obbligo di notifica ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014.

61. Nel prosieguo della mia esposizione, tratterò quindi questo punto relativo alla direttiva 2003/96 (lettera a), prima di rispondere alle questioni relative all'articolo 44, paragrafi da 1 a 3 (lettera b).

a) Sull'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96

62. Le condizioni di cui all'articolo 44, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014 relative alla direttiva 2003/96 riguardano più precisamente l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, che prevede, a determinate condizioni, la possibilità per gli Stati membri di applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici e di elettricità a favore delle imprese a forte consumo di energia [23].

63. L'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), formula, in sostanza, due criteri. Da un lato, esso definisce le imprese che possono beneficiare dello sgravio fiscale, e cioè le «imprese a forte consumo di energia». Più precisamente, per «impresa a forte consumo di energia» si intende un'impresa, come definita all'articolo 11 della direttiva 2003/96, in cui i costi di acquisto di prodotti energetici ed elettricità siano pari almeno al 3% del valore produttivo ovvero l'imposta nazionale sull'energia pagabile sia pari almeno allo 0,5% del valore aggiunto. Da tale disposizione risulta che, nell'ambito di questa definizione, gli Stati membri possono applicare concetti più restrittivi, come definizioni del settore industriale.

64. Dall'altro lato, il detto articolo 17, paragrafo 1, lettera a), postula che siano rispettati i livelli minimi di tassazione previsti dalla direttiva, e più precisamente dal suo allegato I, tabella C, che fissa livelli minimi di imposizione applicabili ai combustibili per riscaldamento e all'elettricità.

65. Nella fattispecie, il governo austriaco e la Commissione ritengono che gli aiuti previsti dal regime di aiuti controverso siano aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali concessi in conformità della direttiva 2003/96 e che tale regime di aiuti soddisfi i due criteri di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96. Questo punto non è contestato dalla Dilly's Wellnesshotel. Mi baso pertanto su questo punto che mi sembra ben fondato.

66. Più precisamente, come specifica il governo austriaco, occorre, innanzitutto, partire dal principio secondo cui il regime di aiuti controverso prevede sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 sotto forma di rimborso parziale dell'imposta versata. Questa forma di sgravio fiscale è prevista dall'articolo 6, lettera c), della detta direttiva [24].

67. Per quanto riguarda poi il primo criterio di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della stessa direttiva, l'articolo 1, paragrafo 1, dell'EAVG 2011 dispone che le imposte sull'energia siano rimborsate per anno civile laddove superino complessivamente lo 0,5% del valore netto della produzione. Come rileva il governo austriaco, tale condizione relativa al valore netto della produzione fa in modo che solo le imprese considerate come «imprese a forte consumo di energia» ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), possano essere ammesse al regime di aiuti controverso [25].

23 Rilevo che l'articolo 17, paragrafo 1, lettera b), e l'articolo 17, paragrafo 3, della direttiva 2003/96 prevedono anche la possibilità per gli Stati membri di applicare sgravi fiscali in altre situazioni. Queste ultime non sono tuttavia pertinenti nella fattispecie.

24 Tale articolo enuncia che gli Stati membri hanno la facoltà di concedere le riduzioni del livello di tassazione previste nella direttiva sotto forma di rimborso parziale dell'imposta versata, mentre l'articolo 6, lettera b), della direttiva prevede che le esenzioni possano anche essere concesse attraverso un'aliquota d'imposta differenziata.

25 Parto dal principio che si debba intendere il «valore netto della produzione» di cui all'articolo 1, paragrafo 1, dell'EAVG 2011 come il «valore aggiunto» ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.

68. Inoltre, come rileva sempre il governo austriaco, la limitazione della cerchia dei beneficiari del regime di aiuti controverso introdotta dal BBG 2011 è del tutto conforme alla definizione di «impresa a forte consumo di energia» data all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96. Infatti, il legislatore austriaco, limitando la cerchia dei beneficiari alle imprese la cui attività principale sia la fabbricazione di beni materiali, ha semplicemente applicato un criterio più restrittivo relativo al settore industriale, conformemente alla formulazione dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), che prevede tale possibilità per gli Stati membri. Nello stesso senso, rilevo che la Corte ha dichiarato che l'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 non osta ad una normativa nazionale che preveda sgravi fiscali sul consumo di elettricità a favore delle imprese a forte consumo di energia del solo settore manifatturiero [26].

69. Quanto al secondo criterio di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, relativo ai livelli minimi di tassazione, ritengo che, come spiega il governo austriaco, il regime di aiuti controverso soddisfi anche tale criterio.

70. Infatti, dall'articolo 2, paragrafi 1 e 2, dell'EAVG 2011 risulta sostanzialmente che il rimborso dell'imposta, che costituisce l'aiuto, è calcolato come la differenza tra l'importo totale di imposte versato e quello più elevato dei due importi seguenti: l'importo pari allo 0,5% del valore netto della produzione e l'importo pari alla somma dei livelli minimi di tassazione applicabili alle fonti di energia considerate.

71. Tale modalità di calcolo dell'aiuto garantisce, da un lato, che solo le imprese considerate «imprese a forte consumo di energia» ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 siano beneficiarie dell'aiuto e, dall'altro, che l'aiuto concesso ai beneficiari rispetti sempre i livelli minimi di tassazione richiesti all'allegato I, tabella C, di tale direttiva.

72. La questione che si pone successivamente è quella di stabilire se anche la condizione di cui all'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 sia soddisfatta nella controversia oggetto del procedimento principale.

b) Sull'articolo 44, paragrafi da 1 a 3, del regolamento n. 651/2014

73. In appresso, commenterò innanzitutto brevemente l'articolo 44, paragrafi 1 e 2, la cui interpretazione, a mio modo di vedere, non suscita seri dubbi, prima di affrontare l'interpretazione dell'articolo 44, paragrafo 3.

1) Sull'interpretazione dell'articolo 44, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014

74. Ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014, devono essere soddisfatte le condizioni di cui al capo I di tale regolamento perché il regime di aiuti sia esentato dall'obbligo di notifica. L'articolo 5, paragrafo 1, che si trova nel capo 1 del detto regolamento, enuncia che quest'ultimo si applica solo agli aiuti trasparenti. Per quanto riguarda più in particolare gli aiuti concessi sotto forma di agevolazioni fiscali, l'articolo 5, paragrafo 2, lettera d), del medesimo regolamento enuncia che tali aiuti sono considerati trasparenti qualora la misura stabilisca un massimale per garantire che la soglia applicabile non venga superata.

75. La Dilly's Wellnesshotel fa valere che il regime di aiuti controverso non soddisfa tale condizione prevista dall'articolo 5, paragrafo 2, lettera d), del regolamento n. 651/2014 ritenendo che, siccome non stabilisce un massimale, tale regime di aiuti non sia trasparente ai sensi del medesimo 'articolo 5, paragrafo 2, lettera d).

26 V. sentenza del 18 gennaio 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, punti da 45 a 52).

76. Così come il giudice del rinvio, e come fanno valere il governo austriaco e la Commissione, ritengo che l'articolo 5, paragrafo 2, lettera d), del regolamento n. 651/2014 non sia pertinente nel caso di specie. Infatti, conformemente alla formulazione di tale articolo, il massimale considerato è pertinente solo qualora una soglia di notifica sia applicabile. Orbene, riguardo agli aiuti sotto forma di sgravi da imposte ambientali concessi in conformità della direttiva 2003/96 rilevo che nessuna soglia di notifica è prevista dal regolamento n. 651/2014[27].

2) Sull'interpretazione dell'articolo 44, paragrafo 2, del regolamento n. 651/2014

77. Ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 2, del regolamento n. 651/2014, i beneficiari del regime di aiuti controverso debbono essere selezionati sulla base di criteri trasparenti e oggettivi.

78. Su questo punto, comprendo l'argomento della Dilly's Wellnesshotel nel senso che il regime di aiuti controverso non soddisfa tale condizione, giacché nessuna ragione giustificherebbe che lo sgravio fiscale sia concesso alle sole imprese di produzione.

79. Innanzitutto, si deve constatare che la questione della scelta delle imprese beneficiarie dell'aiuto è disciplinata soprattutto dall'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96. Come spiegato al paragrafo 68 delle presenti conclusioni, la limitazione della cerchia dei beneficiari del regime di aiuti controverso è del tutto conforme alle condizioni previste da tale articolo.

80. A mio avviso, occorre poi interpretare le condizioni di trasparenza e di oggettività, previste dall'articolo 44, paragrafo 2, del regolamento n. 651/2014, nel senso che esse richiedono, da una parte, che la cerchia dei beneficiari, quale determinata dagli Stati membri ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, sia individuata in maniera chiara nella legge nazionale e, dall'altra, che tale cerchia di beneficiari sia determinata in modo che gli aiuti vengano concessi secondo modalità identiche per tutti i concorrenti che si ritrovano in una situazione di fatto identica, conformemente al considerando 64 del regolamento n. 651/2014.

81. Nella fattispecie, si deve necessariamente constatare che il regime di aiuti controverso è conforme a tali requisiti, dato che, da un lato, i beneficiari del regime di aiuti controverso sono individuati da quest'ultimo in maniera chiara all'articolo 2, paragrafo 1, dell'AVG 2011 e che, dall'altro, gli aiuti sono concessi con modalità identiche per tutti i concorrenti che si ritrovano in una situazione di fatto identica, ossia le imprese la cui attività principale sia comprovatamente la fabbricazione di beni materiali.

3) Sull'interpretazione dell'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014

82. Ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014, i regimi di aiuti concessi sotto forma di sgravi fiscali devono basarsi su una riduzione dell'aliquota d'imposta ambientale applicabile o sul pagamento di un importo di compensazione fisso o su una combinazione dei due meccanismi.

83. Il giudice del rinvio si domanda, in sostanza, se il regime di aiuti controverso si basi su uno di questi tre meccanismi, atteso che lo sgravio fiscale previsto dall'EAVG 2011 è determinato da una formula di calcolo concreta.

27 Per contro, l'articolo 4 di tale regolamento fissa soglie di notifica per diversi altri tipi di aiuto, nei quali casi l'articolo 5, paragrafo 2, lettera d), sarà pertinente, supposto che tali aiuti siano concessi sotto forma di agevolazioni fiscali. Per quanto riguarda il regime di aiuti controverso, rilevo che l'importo dell'aiuto da concedere in forza di tale regime di aiuti dipende dal consumo di energia da parte dell'impresa interessata; il regolamento n. 651/2014 non delimita, quindi, tale importo.

84. A questo proposito, si deve determinare innanzitutto cosa debba intendersi esattamente con la condizione prevista dall'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 e, successivamente, se il regime di aiuti risponda a tale condizione.

85. Riguardo al primo di tali due punti, rilevo subito che la condizione introdotta dal regolamento n. 651/2014, che non figurava nel precedente regolamento di esenzione per categoria [28], non ha ancora formato oggetto, per quanto mi risulta, di una valutazione da parte della Corte.

86. Rilevo, poi, che discende dal considerando 64 del regolamento n. 651/2014 che, per quanto riguarda gli aiuti concessi sotto forma di sgravi fiscali concessi in conformità della direttiva 2003/96, «per salvaguardare al meglio il segnale di prezzo che l'imposta ambientale cerca di fornire alle imprese», gli Stati membri devono avere la possibilità di «definire il regime di sgravio fiscale in base a un meccanismo di esborso basato su un importo di compensazione fisso annuo (rimborso fiscale)».

87. Partendo dall'ultima parte di questo considerando che contiene, di fatto, una definizione dell'espressione «esborso basato su un importo di compensazione fisso annuo», interpreto l'articolo 44, paragrafo 3, nel senso che esso richiede che il regime di aiuti sia basato o su un meccanismo di rimborso dell'imposta che conceda un importo fisso annuo, o su un meccanismo di riduzione delle aliquote d'imposta applicabili, nel qual caso l'aiuto non assume la forma di un rimborso ma è concesso alla base applicando aliquote ridotte, oppure ancora su una combinazione dei due meccanismi. Come ho spiegato al paragrafo 66 e alla nota a piè di pagina 24 delle presenti conclusioni, tali due metodi sono previsti anche dall'articolo 6, lettere b) e c), della direttiva 2003/96 per gli sgravi fiscali.

88. Al di fuori di tale requisito, l'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 non fissa, mi pare, modalità di applicazione di tali meccanismi. Per contro, come illustrato ai paragrafi da 63 a 71 delle presenti conclusioni, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 prevede siffatte modalità per gli sgravi fiscali e, nella fattispecie, tali modalità sono soddisfatte.

89. Questa interpretazione dell'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 mi sembra del resto del tutto conforme all'obiettivo generale del regolamento n. 651/2014. Infatti, uno degli obiettivi di tale regolamento è quello di dare maggior importanza alla trasparenza e al controllo nonché alla valutazione adeguata dei regimi di estensione molto ampia, alla luce dei loro effetti sulla concorrenza nel mercato interno [29].

90. A tal riguardo, così come la Commissione, interpreto l'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 nel senso che, se i regimi di aiuto si basano su uno dei tre meccanismi di cui a tale articolo, ciò significa che l'importo dell'aiuto è concesso in maniera trasparente.

91. Nella fattispecie, analogamente alla Commissione e al governo austriaco, ritengo che il regime di aiuti controverso soddisfi la condizione prevista dall'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014.

92. La Commissione considera che il regime di aiuti controverso si basi su «una riduzione dell'aliquota d'imposta ambientale applicabile» ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 3, in base a un'interpretazione segnatamente teleologica di tale articolo.

28 Gli aiuti concessi sotto forma di sgravi da imposte ambientali erano disciplinati dall'articolo 25 del regolamento n. 800/2008. Ai sensi di tale articolo, i regimi di aiuti che soddisfacevano le condizioni di cui alla direttiva 2003/96 erano esenti dall'obbligo di notifica purché i beneficiari corrispondessero almeno il livello comunitario minimo di imposizione definito dalla direttiva 2003/96 e gli sgravi fiscali fossero concessi per periodi massimi di dieci anni.

29 V., in particolare, considerando da 3 a 5 del regolamento n. 651/2014.

93. Dal mio punto di vista, il regime di aiuti controverso si basa invece su un «esborso basato su un importo di compensazione fisso», vale a dire su un meccanismo di rimborso dell'imposta che accorda un importo fisso annuo. Più precisamente, il regime di aiuti controverso prevede un rimborso dell'imposta sull'energia corrisposta, su domanda, per anno civile. In forza dell'imposta corrisposta, il calcolo del regime di aiuti controverso conferisce un rimborso fisso nel senso che, come fa valere il governo austriaco, tale calcolo non lascia alcun margine di discrezionalità all'amministrazione delle finanze sull'importo da rimborsare.

94. Pertanto, occorre respingere l'argomento addotto dalla Dilly's Wellnesshotel secondo il quale le modalità del regime di aiuti controverso non rispondono alla condizione di cui all'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 perché il rimborso sarebbe calcolato secondo una formula di calcolo concreta, nel senso che l'importo da rimborsare dipende dal consumo di energia dell'impresa interessata. Si deve necessariamente constatare che tutti gli aiuti sotto forma di sgravi fiscali concessi in conformità della direttiva 2003/96 sono, per loro natura, calcolati sulla base del consumo concreto di energia delle imprese interessate [30].

95. Di conseguenza, proporrò alla Corte di rispondere alla terza questione pregiudiziale, sub a), dichiarando che l'articolo 44, paragrafo 3, del regolamento n. 651/2014 dev'essere interpretato nel senso che esso ricomprende un regime di aiuti basato su un meccanismo di rimborso dell'imposta ambientale e che fissa esplicitamente in una formula legale di calcolo l'importo del rimborso di tale imposta, come quello di cui trattasi nel procedimento principale.

V. Conclusione

96. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla terza questione pregiudiziale sottoposta dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) nei termini seguenti:

1) L'articolo 44, paragrafo 3, del 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 e 108 del Trattato, dev'essere interpretato nel senso che esso ricomprende un regime di aiuti basato su un meccanismo di rimborso dell'imposta ambientale e che fissa esplicitamente in una formula legale di calcolo l'importo del rimborso di tale imposta, come quello di cui trattasi nel procedimento principale.

2) L'articolo 58, paragrafo 1, del regolamento n. 651/2014 dev'essere interpretato nel senso che il detto regolamento conferisce un'esenzione dall'obbligo di notifica degli aiuti individuali sotto forma di sgravi da imposte ambientali concessi in conformità 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, concessi prima del 1º luglio 2014, come quelli concessi in forza del regime di aiuti controverso nel procedimento principale per il periodo compreso tra il mese di febbraio 2011 e il 30 giugno 2014, purché tali aiuti soddisfino tutte le condizioni previste dall'articolo 44 del regolamento n. 651/2014.

30 V. anche nota a piè di pagina 26 delle presenti conclusioni.