DECISIONES

DDECISIÓN (UE) 2019/1732 DE LA COMISIÓN

de 6 de junio de 2019

sobre la SA.33159 (2015/C) Imposición de las grasas saturadas presentes en determinados productos alimenticios vendidos en Dinamarca

[notificada con el número C(2019) 3926]

(El texto en lengua danesa es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE),

Visto el Reglamento (CE) 2015/1589 del Consejo ([1]), y en particular su artículo 15, apartado 1,

Tras haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con el artículo 6 del Reglamento (CE) n.º 659/1999 [correspondiente al artículo 6 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo] ([2]),

Considerando lo siguiente:

1. **PROCEDIMIENTO**

(1) El 9 de junio de 2011, la Comisión recibió una denuncia de Margarineforeningen (MIFU) sobre la Ley danesa sobre imposición de las grasas saturadas presentes en determinados productos alimenticios, Ley n.º 247 de 30 de marzo de 2011 ([3]) («Ley»). La Ley entró en vigor el 1 de octubre de 2011 y fue derogada el 1 de enero de 2013. La denuncia se refería a una posible ayuda a los productores de productos no gravados.

(2) Con el fin de solicitar aclaraciones, se envió una solicitud de información a Dinamarca el 4 de julio de 2011. La Comisión transmitió la denuncia original a las autoridades danesas y les pidió que presentaran su propio resumen de los hechos para responder a las alegaciones del denunciante en el plazo de veinte días laborables o que notificaran la medida como ayuda estatal a la Comisión para su aprobación. Dinamarca solicitó una prórroga del plazo el 18 de julio de 2011, que se concedió hasta el 31 de agosto de 2011. El 7 de septiembre de 2011, Dinamarca presentó su respuesta a la carta de la Comisión en la que exponía sus puntos de vista sobre las cuestiones planteadas por el denunciante.

([1]) Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9). Con efectos a partir del 14 de noviembre de 2015, este Reglamento del Consejo derogó el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 83 de 27.3.1999, p. 1) y sustituyó dichas disposiciones. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, las referencias al Reglamento derogado se interpretarán como referencias al Reglamento y se leerán con arreglo a la tabla de correspondencias que figura en el anexo II del Reglamento (UE) 2015/1589.

([2]) Ayuda estatal — Dinamarca — Ayuda estatal n.º SA.33159 (14/C)[ex SA.33159 (11/NN)]-Imposición de las grasas saturadas presentes en determinados productos alimenticios vendidos en Dinamarca — Invitación a presentar observaciones, en aplicación del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO C 94 de 20.3.2015, p. 11).

([3]) En danés: *Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven)* https://www.retsinformation.dk/FORMS/R0710.aspx?id=136314.

(3) El 13 de octubre de 2011, la Comisión transmitió las observaciones de Dinamarca al denunciante. Los días 27 de junio, 28 de julio, 12 de septiembre y 15 de noviembre de 2011, el denunciante presentó información adicional en apoyo de su denuncia.

(4) El 14 de diciembre de 2011, la Comisión informó a Dinamarca de que, al haber entrado la Ley en vigor el 1 de octubre de 2011 sin haber sido notificada a la Comisión con arreglo a lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3, del TFUE, la medida en cuestión se había registrado como ayuda no notificada con el número SA.33159 (2011/NN).

(5) El 13 de marzo de 2012, el denunciante presentó información adicional en apoyo de su denuncia.

(6) El 16 de marzo de 2012, la Comisión y Dinamarca se reunieron. El 12 de abril de 2012, la Comisión transmitió la denuncia completa a las autoridades danesas y les pidió que abordaran y aclararan las cuestiones planteadas por el denunciante. En caso de que las autoridades danesas opinasen que la medida no planteaba problemas de ayuda estatal, se les pidió que presentaran su propio resumen de los hechos, así como un razonamiento fundamentado de su opinión. El 13 de septiembre de 2012, tras una solicitud de prórroga del plazo de respuesta, Dinamarca respondió a la carta de la Comisión del 12 de abril de 2012.

(7) El 30 de octubre de 2012, la Comisión transmitió las observaciones de las autoridades danesas al denunciante. El 30 de noviembre de 2012, el denunciante presentó información adicional en apoyo de su denuncia.

(8) El 16 de mayo de 2013, después de que la Ley dejase de estar en vigor el 1 de enero de 2013, se celebró una reunión entre la Comisión y el denunciante.

(9) Mediante escrito de 4 de febrero de 2015 [C(2015) 535 final], la Comisión informó a Dinamarca de que había decidido incoar el procedimiento establecido en el artículo 108, apartado 2, del TFUE en relación con la Ley («decisión de incoación»).

(10) En la decisión de incoación, la Comisión declaró que las medidas impuestas por la Ley parecían tener todas las características de ayuda estatal y pidió a Dinamarca que presentara sus observaciones y facilitara toda la información que pudiera ser útil para la evaluación de la ayuda.

(11) Dinamarca presentó observaciones sobre la decisión de incoación mediante carta de 26 de mayo de 2015.

(12) La decisión de incoación se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ([4]). La Comisión invitó a las partes interesadas a presentar sus observaciones en el plazo de un mes. La Comisión recibió observaciones de tres partes interesadas sobre las medidas mencionadas en la decisión de incoación. Las observaciones recibidas se transmitieron a Dinamarca por cartas de 22 de octubre y 9 de noviembre de 2015. Dinamarca respondió a estas observaciones el 21 de diciembre de 2015 y el 29 de enero de 2016. Mediante carta de 10 de agosto de 2017, la Comisión instó a las autoridades danesas a presentar información adicional. Dinamarca presentó información adicional mediante carta de 15 de diciembre de 2017.

2. **DESCRIPCIÓN**

(13) La Ley danesa sobre la imposición de las grasas saturadas presentes en determinados productos alimenticios tenía como objetivos simultáneos promover una mejor alimentación y mejorar la salud de la población danesa ([5]). Estos objetivos debían alcanzarse gravando las fuentes principales de ingesta de grasas saturadas en Dinamarca (véase el considerando 37), teniendo en cuenta al mismo tiempo las directrices dietéticas oficiales ([6]) (véase el considerando 47) y otras consideraciones (véase, por ejemplo, el considerando 34), lo que dio lugar a la exención de determinados productos del ámbito de aplicación del gravamen.

(14) La Ley estuvo en vigor entre el 1 de octubre de 2011 y el 1 de enero de 2013, que es, por tanto, el plazo pertinente para la presente Decisión.

([4]) DO C 94 de 20.3.2015, p. 11.
([5]) Véase la exposición de motivos del proyecto de Ley, L 111 *Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven)*. 19 de enero de 2011, p. 7. Traducción de las autoridades danesas.
([6]) Véase el discurso del ministro de Fiscalidad danés Troels Lund Poulsen en el Parlamento danés del 19.1.2011.

(15) La Ley imponía un gravamen sobre el peso de las grasas saturadas presentes en los productos alimenticios enumerados en el artículo 1 de la Ley, e identificados por el código de la nomenclatura combinada de la Unión, si el contenido de grasas saturadas presentes en el producto alimenticio superaba el 2,3 % del peso del producto. Los productos alimenticios enumerados eran:

i) carne, de conformidad con el cuadro del anexo I de la Ley,

ii) productos lácteos de los códigos 0401-0406,

iii) grasa animal de los códigos 1501-1504 y 1516 que haya sido derretida o extraída de otra manera,

iv) aceites y grasas comestibles de los códigos 1507-1516,

v) margarina y otros productos alimenticios del código 1517,

vi) productos de mezcla para untar del código 2106,

vii) otros productos alimenticios que, sobre la base de una evaluación global de las características y el uso de los productos alimenticios y de la forma en que se comercializan, puedan considerarse sustitutivos o sucedáneos de los productos especificados en los incisos i) a vi) anteriores.

(16) Según el artículo 2 de la Ley, el gravamen se fijó en 16 coronas danesas (DKK) por kilogramo de grasas saturadas en el producto alimenticio correspondiente.

(17) El artículo 3 de la Ley definía a los operadores sujetos al pago del gravamen como aquellos que, con fines comerciales,

a) produjeran un producto alimenticio sujeto a gravamen en Dinamarca;

b) recibieran un producto alimenticio sujeto a gravamen en Dinamarca de otro país de la UE;

c) importaran un producto alimenticio sujeto a gravamen a Dinamarca desde un país fuera de la UE o desde territorios dentro de la UE que se encontraban fuera del territorio fiscal de la UE, o

d) vendieran un producto alimenticio sujeto a gravamen de otro país de la UE de tal manera que el producto alimenticio fuera enviado o transportado directa o indirectamente por el vendedor o en su nombre a un comprador no comercial en Dinamarca (venta a distancia), si la entidad estaba registrada con arreglo al artículo 47, apartado 2, de la Ley sobre el IVA ([7]).

(18) Quedaron exentas del pago del gravamen (y del registro con arreglo a la Ley) las empresas cuyas ventas anuales de productos alimenticios sujetos a gravamen ascendieran a un total de 50 000 DKK (netos de impuestos) o inferior (artículo 4, apartado 6, de la Ley).

(19) La cantidad de grasas saturadas presente en los productos alimenticios enumerados en el artículo 1, apartados 2 a 7, de la Ley se determinaba sobre la base de:

a) la etiqueta nutricional, si el producto alimenticio tenía una y esta indicaba el contenido de grasas saturadas del producto alimenticio;

b) la información alimentaria disponible públicamente que establecía estándares promedio para una serie de productos alimenticios, entendiéndose por información alimentaria disponible públicamente las normas que figuran en el banco de datos sobre la composición de los alimentos ([8]);

c) un análisis técnico del producto alimenticio.

(20) Si el importe de base sobre el que debía pagarse el gravamen no podía fijarse utilizando uno de los métodos anteriores, el gravamen debía pagarse sobre la base del contenido total de grasa del producto alimenticio o, en última instancia, del peso neto del producto alimenticio.

2.1. *DISPOSICIONES ESPECIALES SOBRE LA IMPOSICIÓN DE LOS ALIMENTOS IMPORTADOS NO ENUMERADOS EN EL ARTÍCULO 1 DE LA LEY PERO QUE CONTIENEN PRODUCTOS ALIMENTICIOS ENUMERADOS EN EL ARTÍCULO 1 DE LA LEY*

(21) De conformidad con el artículo 8 de la Ley, debía pagarse un impuesto de cobertura sobre los componentes utilizados en la producción de alimentos, cuando estos componentes procedieran de cualquier producto alimenticio sujeto a gravamen especificado en el artículo 1 de la Ley y cuando dichos alimentos se recibieran, importaran o vendieran a distancia en Dinamarca. El impuesto de cobertura solo se aplicaba a los alimentos recibidos, importados o vendidos a distancia en Dinamarca, ya que un producto alimenticio sujeto a gravamen producido en Dinamarca siempre se gravaba en su forma «pura» en el primer punto de venta o uso y, por lo tanto, no era necesario un impuesto de cobertura sobre los alimentos producidos en Dinamarca.

([7]) Ley danesa sobre el IVA [LBK n.º 287 de 28 de marzo de 2011].
([8]) Véase la página web www.foodcomp.dk.

(22) De conformidad con el artículo 12 de la Ley, la base imponible era el peso de las grasas saturadas en los componentes que proceden del producto alimenticio sujeto a gravamen especificado en el artículo 1 y que se utilizaron en la producción de alimentos recibidos, importados o vendidos a distancia.

(23) Según el artículo 1, párrafo segundo, de la Ley, las empresas sujetas al gravamen debían poder documentar el peso de las grasas saturadas en los componentes utilizados en la producción de alimentos y, previa solicitud, presentar una declaración al respecto por parte del productor. En el caso de los componentes sujetos a un impuesto de cobertura mencionados en el artículo 1, apartado 1, es decir, la carne, la base imponible debía determinarse sobre la base de los tipos medios previstos en el anexo I.

(24) En el caso de otros componentes sobre los que debía pagarse el impuesto de cobertura, el productor podía, al emitir la declaración del productor, hacer uso de la información disponible públicamente sobre los productos alimenticios, que proporcionaba estándares promedio para la cantidad de grasas saturadas presente en productos alimenticios específicos, con el fin de determinar la base impositiva de los componentes sujetos al impuesto de cobertura que se utilizaban en la producción de los alimentos.

(25) Cuando la empresa sujeta al gravamen no pudiera presentar la declaración del productor especificada, los componentes distintos de los especificados en el artículo 1, apartado 1, de la Ley estarían sujetos a un impuesto de cobertura basado en el contenido total de grasas saturadas y no saturadas en el producto alimenticio o, cuando no se pudiera proporcionar dicha información, en el peso neto del producto alimenticio.

(26) En caso de que la Administración Fiscal y Aduanera de Dinamarca considerara que el impuesto de cobertura calculado de conformidad con el artículo 12, apartado 2, de la Ley constituiría una cantidad superior al impuesto de cobertura calculado sobre la base del contenido total de grasa o del peso neto, la Administración Fiscal y Aduanera de Dinamarca podría determinar la base imponible basándose en una estimación.

2.2. *SUPUESTAS MEDIDAS DE AYUDA*

(27) Como se describe en el apartado 2.1.8. de la decisión de incoación, la Ley contenía seis posibles medidas de ayuda. Eran las siguientes:

1) Medida 1: Omisión de determinados productos alimenticios de la lista de productos alimenticios del artículo 1 de la Ley en virtud de la cual se recaudaba el gravamen, descrita detalladamente en el apartado 2.1.8.1. de la decisión de incoación.

2) Medida 2: No imposición de productos alimenticios con un contenido de grasas saturadas que no superase el umbral del 2,3 %, descrita detalladamente en el apartado 2.1.8.2. de la decisión de incoación.

3) Medida 3: Exención del pago del gravamen para las empresas cuyas ventas anuales de productos alimenticios sujetos a gravamen fueran inferiores o iguales a 50 000 DKK, descrita detalladamente en el apartado 2.1.8.3. de la decisión de incoación.

4) Medida 4: Exención de los productos no destinados al consumo humano, como los piensos para animales, descrita detalladamente en el apartado 2.1.8.4. de la decisión de incoación.

5) Medida 5: Diferencia de trato entre los productos nacionales y los productos importados por lo que se refiere a la fecha y el modo de recaudación del gravamen, descrita detalladamente en el apartado 2.1.8.5. de la decisión de incoación.

(6) Medida 6: Aplazamiento del pago del gravamen y regímenes de deducción fiscal, descritos detalladamente en el apartado 2.1.8.6. de la decisión de incoación.

3. **RAZONES PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL**

(28) En la decisión de incoación, basada en la información disponible, la Comisión consideró preliminarmente que se cumplían las condiciones del artículo 107, apartado 1, del TFUE para las medidas 1 a 3 y 5 a 6. Se consideró que las medidas no estaban justificadas por la naturaleza o la estructura general del sistema de referencia, ya que Dinamarca no pudo demostrar que las medidas fueran necesarias para el funcionamiento y la eficacia del sistema general del gravamen sobre las grasas saturadas ni que existiera un vínculo entre las supuestas características específicas de las medidas y la desgravación fiscal concedida únicamente a determinados grupos de productores.

(29) La Comisión incoó el procedimiento con arreglo al artículo 108, apartado 2, del TFUE, ya que tenía dudas sobre la compatibilidad de alguna de las medidas con el mercado interior, a la luz de la información disponible en aquel momento.

4. **OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES DANESAS SOBRE LA INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL**

(30) Las autoridades danesas transmitieron sus observaciones a la Comisión el 26 de mayo de 2015. Tras una reunión entre la Comisión y las autoridades danesas celebrada el 18 de diciembre de 2015 y en respuesta a las observaciones presentadas por las partes interesadas, Dinamarca presentó nuevas observaciones el 21 de diciembre de 2015 y el 29 de enero de 2016. Las observaciones pueden dividirse en tres partes: las relativas al sistema de referencia, las relativas a los umbrales de imposición y las relativas al trato diferenciado.

4.1. *SISTEMA DE REFERENCIA*

4.1.1. OBJETIVO DEL GRAVAMEN

(31) Dinamarca reitera que los objetivos de la ley eran «promover una mejor alimentación y, por tanto, mejorar la salud de la población» ([9]). No se trataba de imponer una carga pecuniaria a (todos) los productos que contenían grasas saturadas en general, sino únicamente a los productos que constituían las principales fuentes de grasas saturadas en Dinamarca ([10]), teniendo en cuenta al mismo tiempo las directrices dietéticas oficiales ([11]). Sobre la base de este objetivo, el gravamen se concibió para fomentar la reducción de la ingesta de grasas saturadas y pasar de la ingesta de productos con mayor contenido de grasas saturadas a productos con menor contenido de grasas saturadas, teniendo en cuenta al mismo tiempo las recomendaciones dietéticas oficiales y la eficiencia económica y administrativa.

(32) La finalidad del gravamen no era excluir las grasas saturadas de la dieta de la población danesa. Las grasas deben formar parte de una dieta normal, ya que contribuyen a la ingesta de los ácidos grasos vitales y a la absorción de vitaminas liposolubles. Sin embargo, según las directrices dietéticas oficiales, la grasa de la carne y los productos lácteos debe limitarse y sustituirse en gran medida por grasa procedente del aceite vegetal y el pescado ([12]).

(33) Además, las autoridades danesas afirman que las normas de la Unión sobre ayudas estatales no exigen que los Estados miembros puedan presentar pruebas científicas positivas de que una norma fiscal tiene efectivamente los efectos de comportamiento o de otro tipo que se presuponen.

4.1.2. EFICIENCIA ADMINISTRATIVA Y ECONÓMICA

(34) Las autoridades danesas señalan que siempre intentan reducir las cargas administrativas existentes para las empresas o, en caso de nueva legislación, no sobrecargarlas más de lo absolutamente necesario, en particular en lo tocante a las pequeñas y medianas empresas (pymes). Este ha sido un objetivo particular de los sucesivos gobiernos durante años y es evidente en la aplicación de la Ley danesa sobre el IVA, por ejemplo.

(35) La propuesta de la Ley, apartado 2, describe estas preocupaciones de la siguiente manera: «Hay muchos aspectos que deben tenerse en cuenta en la concepción de un gravamen completamente nuevo. Por un lado, un gravamen sobre las grasas saturadas debe incluir una proporción significativa de productos alimenticios ordinarios, para garantizar que esto tenga el mayor efecto sobre el consumo. También debe ser lo más sencillo posible y, en el mejor de los casos, estar lo más atrás posible en la cadena de suministro, de modo que el menor número posible de entidades esté sujeto a las cargas administrativas asociadas con el registro, la declaración y la liquidación de impuestos».

([9]) Véase la exposición de motivos del proyecto de Ley, L 111 *Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedtafgiftsloven)*. 19 de enero de 2011, p. 7. Traducción de las autoridades danesas.

([10]) Véase el discurso del ministro de Fiscalidad danés Troels Lund Poulsen en el Parlamento danés del 19.1.2011.

([11]) Por ejemplo «Kostkompasset – vejen til en sund balance», (en español *La Brújula de la Dieta: el camino hacia un equilibrio saludable*), Ministerio de Familia y Consumo de Dinamarca y Administración Danesa Veterinaria y Alimentaria, enero de 2006.

([12]) *La Brújula de la Dieta*, p. 14.

(36) La recaudación del gravamen al principio de la cadena de suministro y no al final (es decir, la venta al por menor a los consumidores) redujo al mínimo las cargas administrativas, ya que el número de minoristas es significativamente mayor que el número de productores/importadores. Este enfoque era también el más acorde con el objetivo de la Ley.

4.1.3. FUENTE PRINCIPAL DE GRASAS SATURADAS

(37) De los objetivos de la Ley se desprendía la necesidad de establecer una lista positiva de productos alimenticios que debían gravarse como fuentes principales de ingesta de grasas saturadas sin contrarrestar las directrices dietéticas oficiales. Las autoridades danesas afirman que, teniendo en cuenta los objetivos y los hábitos de consumo reales de la población danesa, disponían de un amplio margen de elección para decidir qué productos incluir en esta lista positiva con el fin de perseguir los objetivos sanitarios y dietéticos de la Ley ([13]).

(38) Las autoridades danesas sostienen que una fuente principal de ingesta de grasas saturadas en la población danesa está determinada por dos factores: i) las cantidades consumidas del producto, y ii) la proporción real de grasas saturadas presente en el producto. Un producto no es necesariamente una fuente principal de ingesta de grasas saturadas en Dinamarca solo porque tenga un alto contenido en grasas. Además, un producto no plantea necesariamente problemas de salud, incluso si contiene grasas saturadas, si es un producto con bajo contenido en grasas y/o si tiene otras buenas cualidades según las recomendaciones dietéticas oficiales.

(39) Dinamarca hace referencia a un informe ([14]) que identifica todos los tipos de productos cárnicos, todos los tipos de productos lácteos y todos los tipos de grasas y aceites como las principales fuentes de ingesta de grasas saturadas en Dinamarca. Estos grupos de productos juntos contribuyen con el 81 % a la ingesta de grasas saturadas (carne – 19 %, lácteos – 30 %, todo tipo de grasas – 32 %). Otros grupos de productos no fueron considerados como fuentes principales de grasas saturadas, ya que no contribuyeron significativamente (6 % o menos) al consumo de grasas saturadas. Basándose en estos hechos, Dinamarca sostiene que no había necesidad de un punto de corte claro para definir lo que era y lo que no era una fuente principal.

(40) El Informe Incentive ([15]) estima que el 88 % de las grasas saturadas consumidas en Dinamarca mientras el gravamen estuvo en vigor estaba sujeto al gravamen (lácteos – 84 %, carne – 98 %, otros productos gravados – 90 %). La no imposición de parte de las grasas saturadas en los productos lácteos (16 %) y la carne (2 %) fue consecuencia del umbral del 2,3 % establecido en el artículo 1 de la Ley.

(41) Dinamarca afirma además que las grasas saturadas, por ejemplo, en el pan, las patatas fritas, las patatas fritas de bolsa y los caramelos, estaban gravadas por la Ley, ya que las grasas saturadas de los productos lácteos, las grasas y los aceites, y la carne utilizada para la producción de dichos productos alimenticios procesados estaba gravada.

(42) Dinamarca se remite a la Directiva 2000/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo ([16]), que define la «carne» como «músculos del esqueleto de las especies de mamíferos y de aves reconocidas como aptas para el consumo humano […]».

(43) Dinamarca concluye que las aves de corral son, por definición, un tipo de carne similar a la carne de cerdo y de vacuno y que, por consiguiente, habría sido arbitrario excluir a las aves de corral cuando se gravaban otros tipos de carne, del mismo modo que habría sido arbitrario excluir un determinado tipo de queso (por ejemplo, el queso de cabra) o de aceite (por ejemplo, el aceite de sésamo) cuando se gravaban todos los demás quesos y aceites.

([13]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011 en el asunto C-106/09 P, Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 97.

([14]) Hábitos alimentarios en Dinamarca 2003-2008, DTU *Fødevareinstituttet*, 2010, p. 114. El informe fue elaborado por el Instituto Nacional de Alimentación, que forma parte de la Universidad Técnica de Dinamarca, y se basa en datos sobre los hábitos alimentarios recogidos de 4 431 participantes de entre 4 y 75 años de edad durante el período 2003-2008. La tarea del Instituto Nacional de Alimentación es investigar y comunicar soluciones sostenibles y de valor añadido en los ámbitos de la alimentación y la salud en beneficio de la sociedad y la industria.

([15]) Consecuencias económicas del gravamen danés sobre las grasas saturadas presentes en determinados productos alimenticios (Informe Incentive), (en nombre del Ministerio de Fiscalidad danés), 2015, p. 31. El informe fue elaborado por Incentive, un consultor económico, a petición del Ministerio de Fiscalidad danés, en respuesta a la decisión de incoación de la Comisión Europea en 2015. La tarea de Incentive era llevar a cabo una evaluación económica del impuesto, su impacto en los precios al consumidor y al productor y la medida en que tenía un efecto de falseamiento de la competencia.

([16]) Directiva 2000/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de marzo de 2000, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de etiquetado, presentación y publicidad de los productos alimenticios (DO L 109 de 6.5.2000, p. 29).

(44) En opinión de Dinamarca, la exclusión de las aves de corral también habría ido en contra de la consideración básica de la Ley de garantizar que también se gravaran los productos que eran sustitutivos cercanos de los productos alimenticios sujetos a gravamen. ([17])

4.1.4. FUENTE NO PRINCIPAL DE GRASAS SATURADAS

(45) Lógicamente, todas las fuentes de grasas saturadas que no se clasificaron como fuentes principales sobre la base de los dos criterios definidos en el considerando 38 se consideraron fuentes no principales. Los ejemplos de productos sin contenido de grasas saturadas se limitan a una serie de frutas y hortalizas (por ejemplo, lechuga y melón) y a algunos pescados. Casi todos los demás tipos de frutas y hortalizas son ejemplos de productos con un contenido de grasas saturadas entre el 0,1 y el 0,5 %.

(46) Los productos alimenticios que contribuyeron a la ingesta total de grasas saturadas con un 1 % o menos (como el pescado ([18]), los huevos, los frutos secos y las semillas ([19])) no se consideraron fuentes principales de ingesta de grasas saturadas. Esta fue la razón principal por la que no se incluyeron estas categorías de productos en el artículo 1 de la Ley.

4.1.5. RECOMENDACIONES DIETÉTICAS EN DINAMARCA

(47) Dinamarca afirma que los cambios en el consumo debidos al gravamen se ajustarían a las directrices dietéticas de la Administración Danesa Veterinaria y Alimentaria, que son las recomendaciones oficiales danesas para un estilo de vida saludable. Estas recomendaciones oficiales incluyen *La Brújula de la Dieta: el camino hacia un equilibrio saludable* ([20]), que consiste en ocho directrices dietéticas: comer frutas y hortalizas (seis al día); comer pescado y productos de pescado (varias veces a la semana); comer patatas, arroz o pasta y pan integral (todos los días); reducir el consumo de azúcar (especialmente de refrescos, confitería y pastelería); reducir las grasas (especialmente de los productos lácteos y la carne) y seleccionar productos con bajo contenido en grasas; variar la ingesta de alimentos y mantener un peso estándar; saciar la sed con agua; ser físicamente activo (por lo menos treinta minutos al día). Además, las directrices dietéticas recomendaban una ingesta diaria de 500 ml de productos lácteos con bajo contenido en grasas, como la leche desnatada o el suero de mantequilla, como parte de una dieta saludable ([21]). Las recomendaciones se basan en los beneficios nutricionales y para la salud del consumo de productos lácteos ([22]).

(48) Dinamarca explica que el consumo de frutas, hortalizas y pescado no puede compararse con el consumo de queso, carne y mantequilla, aunque ambos tipos de productos contengan grasas saturadas. Las frutas y hortalizas contribuyen considerablemente a la ingesta de carbohidratos, fibras dietéticas y diversas vitaminas ([23]). Según el estudio de los hábitos alimentarios de la población danesa 2003-2008, tanto los adultos como los niños tenían una ingesta de fruta y, sobre todo, de hortalizas inferior a las cantidades recomendadas ([24]).

(49) Dinamarca afirma que el Instituto Nacional de Alimentación de la Universidad Técnica de Dinamarca (DTU) concluyó en un informe sobre frutas, hortalizas y salud que casi todos los estudios muestran una relación inversa entre la ingesta de frutas y hortalizas y el riesgo de enfermedades cardiovasculares. Además, varios estudios han demostrado que cuanto mayor es la ingesta de frutas y hortalizas, mayores son los beneficios para la salud ([25]).

(50) Las patatas son una fuente importante para la ingesta de carbohidratos y fibras dietéticas e incluyen numerosas fibras dietéticas, vitamina C, vitaminas B, tiamina y niacina. Además, el contenido de grasas saturadas en las patatas es solo del 0,1 %, y es uno de los productos alimenticios que más sacian. Las directrices dietéticas oficiales recomiendan un consumo diario de patatas ([26]). Como alternativa, el arroz y la pasta también se recomiendan, especialmente porque las versiones integrales del arroz y la pasta contienen fibras dietéticas ([27]).

([17]) Esta consideración también se desprende del artículo 1, apartado 7, de la Ley y de los trabajos preparatorios.
([18]) Hábitos alimentarios en Dinamarca 2003-2008, p. 114.
([19]) Las autoridades danesas no disponen de datos precisos sobre el consumo de semillas y frutos secos en Dinamarca y su contribución a la ingesta total de grasas saturadas. Sin embargo, los frutos secos y las semillas oleaginosas se incluyeron en la categoría de frutas en el cuadro 1, categoría que solo suponía un 1 % de la ingesta total de grasas saturadas. Por consiguiente, parece justo suponer que ni las semillas ni los frutos secos contribuyen de manera significativa a la ingesta total de grasas saturadas en Dinamarca. Además, cabe señalar que el aceite producido a partir de semillas estaba sujeto al gravamen; véase el artículo 1, punto 4, de la Ley con referencia a los códigos 1507-1516 de la nomenclatura combinada de la Unión.
([20]) *La Brújula de la Dieta*.
([21]) *La Brújula de la Dieta*, p. 15
([22]) *La Brújula de la Dieta*, p. 15, «Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark, 2010», Instituto Nacional de Alimentación de la Universidad Técnica de Dinamarca (DTU) y «Betydningen af mælk som calciumkilde og for udviklingen af osteoporose», *Ernæringsrådet*, 2003.
([23]) *La Brújula de la Dieta*, p. 6.
([24]) Hábitos alimentarios en Dinamarca 2003-2008, pp. 30-33.
([25]) Instituto Nacional de Alimentación de la Universidad Técnica de Dinamarca (DTU), «Frugt, grøntsager og sundhed – opdatering af vidensgrundlaget for mængdeanbefalingen 2002-2006», octubre de 2007, p. 38 y p. 8.
([26]) *La Brújula de la Dieta*, p. 10.
([27]) *La Brújula de la Dieta*, p. 11.

(51) Los cereales contienen muchos componentes nutricionales importantes y los productos integrales son ricos en fibras dietéticas y vitaminas del grupo B. Las directrices dietéticas oficiales recomiendan una ingesta diaria de pan y cereales ([28]).

(52) El pescado contiene ácidos grasos esenciales, vitamina D, yodo y selenio, que son difíciles de obtener de otros productos alimenticios. Diferentes tipos de pescado contienen distintas cantidades de estas sustancias saludables. Por lo tanto, la ingesta de pescado debe ser variada entre las diferentes especies e incluir tanto el pescado azul como el blanco ([29]).

(53) Dinamarca señala que el estudio de los hábitos alimentarios de la población danesa 2003-2008 muestra que la ingesta de pescado tanto por parte de los adultos como de los niños fue inferior a la mitad de las cantidades recomendadas. Además, la baja ingesta de pescado contribuyó a la falta de vitamina D entre la población danesa ([30]). Los pescados especialmente grasos contienen cantidades importantes de vitamina D, como concluyó la Administración Danesa Veterinaria y Alimentaria en un informe sobre el consumo de pescado ([31]). Además, varios estudios han demostrado una conexión entre la ingesta de pescado y un menor riesgo de cardiopatía isquémica ([32]).

(54) Dinamarca afirma que, de acuerdo con las directrices oficiales sobre la leche para lactantes aplicables en el momento de la adopción de la Ley, la leche entera podía sustituir gradualmente a la leche materna en la dieta del lactante a partir de los seis meses de edad y desde la edad de un año hasta los tres años, la ingesta de productos lácteos debía basarse en leche semidesnatada. ([33]).

4.1.6. EL DISEÑO DEL SISTEMA DE REFERENCIA

(55) Dinamarca hace hincapié en que corresponde a los poderes discrecionales de los Estados miembros decidir la política económica que consideren más apropiada y perseguir, por ejemplo, objetivos sanitarios en su política fiscal.

(56) Dinamarca sostiene que el sistema de referencia en el presente caso es un gravamen sobre las grasas saturadas en las fuentes principales para la ingesta de grasas saturadas en Dinamarca, teniendo en cuenta las recomendaciones dietéticas oficiales. En otras palabras, la imposición «normal» en virtud de la Ley es la imposición de las grasas saturadas presentes en los productos identificados como las fuentes principales para la ingesta de grasas saturadas entre la población danesa, teniendo en cuenta las recomendaciones dietéticas oficiales. Estos productos y sus sustitutivos directos son los productos gravados en virtud de la Ley y Dinamarca sostiene que ningún producto alimenticio está exento como tal del gravamen y que la debida consideración de las directrices dietéticas oficiales fue un principio rector durante la preparación de la Ley.

(57) El sistema de referencia propuesto por la Comisión en la decisión de incoación implicaría en la práctica un gravamen sobre casi todos los tipos de productos alimenticios. Sin embargo, dicho sistema de referencia entraría en conflicto con los objetivos mismos de la Ley. Un gravamen sobre las grasas saturadas en todos los productos alimentarios habría debilitado la medida y la habría convertido en contraproducente para el objetivo de fomentar mejores hábitos alimentarios.

(58) Además, el hecho de que casi el 90 % de todas las grasas saturadas consumidas en Dinamarca esté gravado en virtud de la Ley ([34]) demuestra que la determinación del ámbito de aplicación de la Ley no fue en absoluto arbitraria, sino que se concibió cuidadosamente con el fin de abarcar todas las fuentes principales.

4.2. *UMBRAL DE IMPOSICIÓN DEL 2,3 %*

(59) En opinión de las autoridades danesas, corresponde a los poderes discrecionales de los Estados miembros decidir cómo perseguir los objetivos sanitarios a través de su política fiscal, incluida la decisión sobre los umbrales objetivamente justificados que consideren apropiados para alcanzar dichos objetivos sanitarios ([35]). Corresponde al Estado miembro decidir el umbral específico, siempre que el umbral elegido se sitúe dentro de los límites de lo que pueda justificarse en vista de la finalidad del impuesto.

([28]) *La Brújula de la Dieta*, p. 11.
([29]) *La Brújula de la Dieta*, p. 8.
([30]) Hábitos alimentarios en Dinamarca 2003-2008, p. 38.
([31]) *Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet, FødevareRapport* 2003:17, octubre de 2003, pp. 36- 37.
([32]) *Helhedssyn på fisk og fiskevarer, Fødevaredirektoratet*, pp. 41-46.
([33]) «Mad til spædbørn og småbørn», (en español: *Alimentos para lactantes y niños de corta edad*), Autoridad Danesa de Salud y Medicamentos, 2010, pp. 9, 18-19, 27, y 36.
([34]) Informe Incentive, p. 31, ilustración 10.
([35]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011, C-106/09 P, Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 97.

(60) En apoyo de este argumento, Dinamarca se remite a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de la Unión, según la cual una medida que consiste en criterios objetivos y aplicables a cualquier operador potencialmente interesado que cumpla esos criterios no tiene carácter selectivo ([36]).

(61) Dinamarca sostiene además que la cuestión de si el umbral del 2,3 % era una medida que constituía una excepción al régimen fiscal normal debería determinarse mediante una evaluación de si los productores de productos por debajo del umbral se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable a la situación de los productores de productos por encima del umbral ([37]). A tal fin, los efectos del umbral deben evaluarse a la luz de los objetivos del régimen fiscal ([38]).

(62) Por ende, la cuestión fundamental es si los efectos de la medida implicaban una excepción al sistema de referencia definido por sus objetivos.

(63) Dinamarca se remite a este respecto a la sentencia del Tribunal General en el asunto British Aggregates, en el que el Tribunal sostuvo que algunos de los materiales no gravados eran al menos igualmente, si no más, perjudiciales para el medio ambiente que la extracción de otros materiales gravados, y que no se había demostrado que fuera el carácter perjudicial para el medio ambiente de la extracción de los materiales no gravados lo que distinguía su situación de la de los materiales gravados ([39]). Si los efectos de una medida contribuyen al objetivo del sistema, la medida no constituye una excepción al sistema de referencia ([40]).

(64) Según las autoridades danesas, el umbral del 2,3 % se introdujo a la luz del objetivo intrínseco de la Ley. La nota explicativa del proyecto de Ley dice lo siguiente: «Se propone que se establezca un umbral *de minimis* para los alimentos incluidos en el gravamen, a fin de reducir al mínimo el número de alimentos con bajo contenido en grasas que se incluyen en el gravamen y, al mismo tiempo, tener en cuenta que las recomendaciones nutricionales indican que una parte de la ingesta diaria recomendada procede de grasas e idealmente de grasas no saturadas» ([41]).

(65) En el considerando 107 de la decisión de incoación, la Comisión destaca que la Comisión de Prevención recomendó que el gravamen sobre las grasas saturadas se aplicara a todos los productos lácteos, incluida la leche. Dinamarca reconoce que esta recomendación puede ser cierta cuando se centra estrictamente en la reducción de la ingesta de grasas saturadas entre la población en general, pero subraya que el gravamen no tenía un enfoque tan limitado. Por el contrario, el objetivo del gravamen era mejorar los hábitos alimentarios de la población danesa. Dado que la Comisión de Prevención no consideró el impacto negativo que un gravamen sobre *todos* los productos lácteos tendría en contra de las recomendaciones dietéticas oficiales relativas al consumo de productos lácteos, el legislador no siguió la propuesta de la Comisión de Prevención sobre este punto en particular.

(66) Las autoridades danesas señalan que el nivel del umbral del 2,3 % garantizó que el gravamen no contrarrestara las directrices dietéticas oficiales que recomendaban explícitamente una ingesta diaria de 500 ml de productos lácteos con bajo contenido en grasas (véase el considerando 47) y que la carne con bajo contenido en grasas debe preferirse a la carne más grasa. El establecimiento de un umbral amplificó el incentivo de comportamiento para elegir productos con bajo contenido en grasas, y Dinamarca sostiene que podría considerarse que un gravamen sin un umbral mínimo tendría efectos que serían contrarios a los objetivos generales del gravamen de promover una mejor alimentación y mejorar la salud de la población danesa. Por lo tanto, este umbral es intrínseco a la finalidad del gravamen y no selectivo desde un principio. Además, la existencia de un umbral reducía las cargas administrativas innecesarias.

([36]) Sentencia del Tribunal General de 12 de noviembre de 2013, MOL/Comisión, T-499/10, ECLI:EU:T:2013:592, apartado 77.

([37]) Sentencia del Tribunal General de 7 de marzo de 2012, asunto T-210/02 RENV, British Aggregates/Comisión, ECLI:EU:T:2012:110, apartados 47, 49 y 68; sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014, asunto T-399/11, Banco Santander y Santusa/Comisión, ECLI:EU:T:2014:938, apartado 37.

([38]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2008, C-487/06 P, British Aggregates/Comisión, ECLI:EU:C:2008:757, apartados 85 y 89; sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011, C-279/08 P, Comisión/Países Bajos, ECLI:EU:C:2011:551, apartado 51; sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011, C-106/09 P, Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 97.

([39]) Sentencia del Tribunal General de 7 de marzo de 2012, asunto T-210/02-RENV, British Aggregates/Comisión, ECLI:EU:T:2012:110, apartado 73.

([40]) Decisión de la Comisión Europea de 27 de marzo de 2015, SA.34775 Impuesto británico sobre los áridos, C(2015) 2141 final, apartados 181-183.

([41]) Proyecto de Ley, p. 10.

(67) Dinamarca sostiene que el umbral podría haberse fijado en 2,0, 2,5 o incluso 3,0 % y que aun así habría tenido efectos positivos en la salud de la población danesa y habría amplificado el incentivo para elegir productos con bajo contenido en grasas en lugar de aquellos con un mayor contenido en grasas. Sin embargo, fijar el umbral en el 2,3 % también garantizaba específicamente que el gravamen no contrarrestara las directrices oficiales sobre la leche para lactantes, tal como se establece en el considerando 54.

(68) El consumo de leche entera es muy sensible a los cambios de precios, en vista de que las estimaciones muestran que un aumento de los precios del 1 % conduciría a una disminución del consumo del 1,14 % ([42]). Dinamarca sostiene, por lo tanto, que un gravamen con un umbral inferior al 2,3 % podría haber creado un incentivo para que las familias con lactantes limitaran su consumo de leche o compraran leche desnatada en lugar de leche entera debido al menor gravamen sobre la leche desnatada. Por consiguiente, se suponía que el gravamen podría haber causado una reducción en el consumo de leche entera por parte de los lactantes daneses, en contra de las recomendaciones dietéticas. En opinión de las autoridades danesas, esta es una justificación suficiente para fijar el umbral en el 2,3 % y demostrar que los efectos del umbral contribuyeron al objetivo del gravamen.

(69) Dinamarca señala que el umbral no creó un incentivo para comprar leche entera en lugar de leche desnatada. Como tal, el umbral se limitaba a garantizar que el gravamen no desalentara el consumo de cualquier tipo de leche, de acuerdo con su objetivo.

(70) En respuesta a la opinión de la Comisión de que una ingesta importante de productos alimenticios con un contenido de grasas saturadas inferior al umbral del 2,3 % podría haber contribuido significativamente a la ingesta total de grasas saturadas (considerando 107 de la decisión de incoación), Dinamarca sostiene que, aunque esto es cierto, una ingesta importante de productos alimenticios por debajo del umbral del 2,3 % implica necesariamente una ingesta reducida de productos alimenticios por encima del umbral. De hecho, este es un objetivo principal del gravamen.

(71) Dinamarca afirma que el hecho de que algunas empresas (por ejemplo, aunque no únicamente, los productores de leche) se beneficien más del umbral es simplemente una consecuencia necesaria del establecimiento de un umbral. Es consecuencia de los principios básicos y rectores de la Ley.

(72) Dinamarca también sostiene que no es pertinente para evaluar si el umbral del 2,3 % debe considerarse una excepción al sistema de referencia que pueda o no demostrarse que algunas empresas (por ejemplo, los productores de leche) sean las que más se han beneficiado del umbral o que el umbral se haya fijado para eximir a la leche del gravamen. Dinamarca sostiene que la única cuestión pertinente es si los efectos del umbral del 2,3 % contribuyen o no a la consecución de los objetivos del gravamen. En caso afirmativo, el umbral no constituye una excepción al sistema de referencia, ya que los productos por debajo y por encima del umbral no se encuentran en situaciones comparables.

(73) En respuesta a las preguntas planteadas en la decisión de incoación, Dinamarca ha presentado información sobre los ingresos fiscales con arreglo a la Ley, que muestra el impacto del umbral del 2,3 % en las empresas de la industria alimentaria danesa.

Cuadro 1

Ingresos fiscales por empresa, sector de actividad e industria principal

(en DKK)

Empresa (*)	Sector de actividad	Industria principal	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Total (*)
[…]	Producción	Elaboración de quesos y productos lácteos	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Tratamiento de carne de cerdo	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Elaboración de margarina y otras grasas comestibles	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Mayorista	Elaboración de productos cárnicos y de volatería	[…]	[…]	[…]	[…]

([42]) Informe Incentive, p. 26, cuadro 8.

(en DKK)

Empresa (*)	Sector de actividad	Industria principal	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	Total (*)
[…]		Otro comercio al por menor en áreas no especializadas	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Intermediario	Supermercados	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Tratamiento de otras carnes	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Comercio al por mayor de productos lácteos, huevos y otros comestibles	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Mayorista	Actividades de envasado	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Elaboración de quesos y productos lácteos	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Elaboración de quesos y productos lácteos	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Destinatario	Comercio al por mayor de productos lácteos, huevos y otros comestibles	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Destinatario	Establecimiento minorista de descuento	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Elaboración de quesos y productos lácteos	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Elaboración de margarina y otras grasas comestibles	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Destinatario	Comercio al por mayor no especializado de alimentos y bebidas	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Mayorista	Elaboración de productos cárnicos y de volatería	[…]	[…]	[…]	[…]
[…]	Producción	Tratamiento de carne de cerdo	[…]	[…]	[…]	[…]

(*) Sujeto a la obligación de secreto profesional.

Cuadro 2

Valor fiscal de los productos no gravados: Pago de gravámenes adicionales si el impuesto se hubiera aplicado como un gravamen general sobre las grasas saturadas en todos los productos alimenticios

(en millones DKK)

	Productos lácteos	Carne	Otros	Total
Estimación basada en la encuesta sobre el presupuesto de los hogares	140	9	74	223
Estimación basada en los datos de los escáneres de Nielsen	127	-	-	-

Fuente: Cálculos propios de INCENTIVE basados en Statistics Denmark (índices de precios y cuadro FU5) y datos de escáneres de Nielsen.*Nota:* Calibrado para cubrir un período de quince meses. Basado en el volumen realmente vendido. Las cifras no tienen en cuenta los cambios en el volumen causados por la no imposición de algunos productos.

Cuadro 3

El valor fiscal estimado de los productos lácteos no gravados y la proporción de […]*

(en millones DKK)

	Valor total	Valor estimado para […] (*)
Incentive (encuesta sobre el presupuesto de los hogares) (1)	140	[…]
Incentive (datos de los escáneres de Nielsen) (1)	127	[…]
Statistics Denmark (consumo de alimentos) (2)	109 – 135	[…]
Statistics Denmark (consumo de alimentos) (2) El valor fiscal de la leche entera	45 – 82	[…]

(*) Sujeto a la obligación de secreto profesional. Se supone que la cuota de mercado de Arla Food Amba es del 90 %, tal como se indica en la decisión de incoación.Fuente: Se supone que la cuota de mercado de Arla Food Amba es del 90 %, tal como se indica en la decisión de incoación.

(1) *Fuente:* Cálculos propios de INCENTIVE basados en Statistics Denmark (índices de precios y cuadro FU5) y datos de escáneres de Nielsen.
Nota: Calibrado para cubrir un período de quince meses. Basado en el volumen realmente vendido. Las cifras no tienen en cuenta los cambios en el volumen causados por la no imposición de algunos productos

(2) *Fuente:* Cálculos basados en Statistics Denmark www.statistikbanken.dk: FVF1: *Fødevareforbrug efter enhed, type og tid*. (Consumo de alimentos por unidad, tipo y tiempo) y www.foodcomp.dk.
Nota: Existen diferentes tipos de yogur y leche con chocolate con diferentes cantidades de grasas saturadas según www.foodcomp.dk Estos no se diferencian en los datos de Statistics Denmark y, por lo tanto, el valor fiscal se calcula en un intervalo, en el que el valor más bajo representa el menor contenido de grasas saturadas y el valor más alto representa el mayor contenido de grasas saturadas en estos dos tipos de productos lácteos.

(74) Del cuadro 1 se puede extraer que, con diferencia, el mayor contribuyente en virtud de la Ley sobre el gravamen de las grasas saturadas fue […] (*). Como puede deducirse del cuadro 3, […]*fue también el principal beneficiario del umbral del 2,3 %, con un valor fiscal estimado en […] DKK*. Sin embargo, el cuadro 2 deja claro que, aunque el sector lácteo (140 millones DKK) y, por tanto, […]fue el principal beneficiario del umbral, el sector cárnico (9 millones DKK) también se benefició, al igual que otros sectores (74 millones DKK).

4.2.1. *EL UMBRAL FRENTE A LAS ALTERNATIVAS PARA CUMPLIR CON LAS PAUTAS DIETÉTICAS OFICIALES*

(75) Las autoridades danesas consideran que un umbral es una forma eficaz de garantizar que el gravamen no contrarreste las directrices dietéticas oficiales y la mejor manera de conseguir el objetivo de la Ley.

(76) Una alternativa teórica podría haber sido introducir un subsidio (en forma de cupones de alimentos o una transferencia general) para compensar a las familias por el aumento del coste de la leche debido al gravamen y alentarlas a vivir de acuerdo con las directrices dietéticas. Dinamarca sostiene que habría sido difícil y costoso garantizar que tal subsidio se gastara realmente en leche entera para lactantes. Además, la preocupación general de que un gravamen sin umbral habría reducido el consumo de versiones bajas en grasas de los productos alimenticios sujetos al gravamen no podría haberse abordado adecuadamente con un subsidio específico o con cupones de alimentos sin dificultades administrativas insuperables.

(77) Dinamarca afirma que la alternativa de que se hubiese podido exigir a las guarderías que comprasen y sirviesen una determinada cantidad de leche no habría disipado la preocupación por la ingesta de leche entera por parte de los lactantes, ya que la gran mayoría de los lactantes menores de un año no acuden a guarderías en Dinamarca, ni habría sido suficiente para garantizar la ingesta diaria recomendada total. Ni los programas de información ni los de educación, para garantizar la ingesta de leche a pesar del gravamen, eran alternativas válidas. Los sistemas de información sobre la leche para lactantes y niños de corta edad ya se utilizaban ampliamente ([43]).

(*) Sujeto a la obligación de secreto profesional.
([43]) *La Brújula de la Dieta* y *Alimentos para lactantes y niños de corta edad*.

(78) En resumen, Dinamarca reitera que las medidas alternativas para garantizar que el gravamen no diera lugar a incentivos económicos contrarios a las directrices dietéticas oficiales habrían sido mucho menos eficaces y probablemente más costosas que la desgravación de la leche entera.

4.3. **UMBRALES PARA LA IMPOSICIÓN – 50 000 DKK**

(79) Dinamarca afirma que el umbral de 50 000 DKK en las ventas anuales de productos alimenticios sujetos a gravamen era una medida general que se aplicaba tanto a los productores nacionales como a los importadores, intermediarios y vendedores a distancia por igual, y que estaba efectivamente abierta a todos los operadores económicos en condiciones de igualdad de acceso, por lo que no era selectiva en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(80) Para mejorar la gestionabilidad administrativa del gravamen, el umbral se fijó en un nivel por debajo del cual las cargas administrativas, tanto para los productores/importadores como para las autoridades danesas, superarían los ingresos fiscales.

(81) Dinamarca estima que un importador o productor de, por ejemplo, pollo con ventas anuales de hasta 50 000 DKK habría tenido que pagar un gravamen anual aproximado de entre 500 y 1 700 DKK (todo ello en función de la cantidad y el contenido real de grasas saturadas). Como el gravamen se pagaba mensualmente, esto habría implicado recaudar un importe de entre 44 DKK y 142 DKK al mes.

(82) Además, Dinamarca estima que los costes para las pequeñas empresas de calcular y declarar el gravamen habrían ascendido a entre 100 y 200 DKK al mes por producto alimenticio sujeto.

(83) Las estimaciones expuestas en los considerandos 81 y 82 parten del supuesto de que las ventas anuales son las más altas posibles por debajo del umbral, y de que solo hay un tipo de producto sujeto a gravamen. Dinamarca considera que cabe suponer con seguridad que un gran número de, por ejemplo, explotaciones agrícolas tienen unas ventas anuales muy por debajo del umbral de 50 000 DKK y más de un tipo de producto alimenticio sujeto a gravamen.

(84) Dinamarca considera que, desde un punto de vista administrativo, habría sido desproporcionadamente burocrático y oneroso recaudar estas pequeñas cantidades.

(85) Dinamarca sostiene que el umbral de 50 000 DKK era un equilibrio adecuado entre los ingresos generados por el gravamen y las cargas administrativas impuestas tanto a las autoridades como a las empresas.

4.4. **TRATO DIFERENCIADO DE PRODUCTOS NACIONALES E IMPORTADOS Y DE PROVEEDORES Y DESTINATARIOS**

4.4.1. *TRATO DIFERENCIADO DE PRODUCTOS NACIONALES E IMPORTADOS*

(86) Dinamarca sostiene que una medida fiscal nacional no puede considerarse selectiva por el mero hecho de distinguir entre mercancías nacionales e importadas. Una medida que distinga entre mercancías nacionales y mercancías importadas puede ser pertinente para evaluar la posible infracción de los artículos 34, 30 y/o 110 del TFUE, pero no para evaluar la selectividad en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE, como quedó claro en la sentencia Banco Santander ([44]).

(87) Además, Dinamarca afirma que la medida no implica una transferencia de fondos estatales. El aumento de las cargas administrativas y los consiguientes costes adicionales para los importadores no implican una transferencia de fondos estatales en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE. De este modo, con el impuesto de cobertura, Dinamarca no renunció a ningún ingreso fiscal al que de otro modo habría tenido derecho legalmente en virtud de esta medida. De la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de la Unión se deduce que tal medida no constituye una ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE ([45]).

([44]) Sentencia del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014 en el asunto T-399/11, Banco Santander y Santusa/Comisión, ECLI:EU:T:2014:938.

([45]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 1994 en el asunto C-387/92, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, ECLI:EU:C:1994:100, apartado 14; sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011 en el asunto C-106/09 P, Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 72.

4.4.1.1. *Lugar de imposición del gravamen en la cadena de suministro*

(88) En el considerando 121 de la decisión de incoación, la Comisión cuestiona la justificación de la imposición del gravamen lo más arriba posible en la cadena de suministro. A este respecto, la Comisión observa que habría sido más coherente con el objetivo del gravamen basar el impuesto en la cantidad de grasas saturadas del producto final.

(89) Las autoridades danesas no están de acuerdo con esta opinión. La imposición lo antes posible en la cadena de suministro garantiza un gravamen que se dirija con el mayor cuidado posible a las fuentes principales para la ingesta de grasas saturadas y para cambiar los hábitos de los consumidores hacia alternativas más sanas. Este objetivo no se habría alcanzado en la misma medida mediante la imposición de un gravamen sobre las grasas saturadas en todos los tipos de productos alimenticios.

(90) Imponer el gravamen lo antes posible y solo a las fuentes principales de grasas saturadas crea un incentivo para que los productores de productos alimenticios procesados utilicen los componentes más sanos. Contrariamente al punto de vista preliminar de la Comisión, se iría en contra del objetivo de fomentar mejores hábitos alimentarios si el gravamen se hubiera aplicado también, por ejemplo, a la cantidad de grasas saturadas en las hortalizas de un pastel de hortalizas. Solo deben gravarse las grasas saturadas de la mantequilla y el queso del pastel para fomentar el consumo de tartas con menos mantequilla y queso y, por ejemplo, más hortalizas y productos lácteos con bajo contenido en grasas.

(91) Era inherente a los objetivos de la Ley que solo las grasas saturadas de los productos alimenticios sujetos fueran gravadas y, en consecuencia, era un mecanismo inherente necesario para el funcionamiento y la eficacia del sistema fiscal que el importador tuviera que presentar una declaración del productor en la que se indicara la cantidad de grasas saturadas presentes en los productos alimenticios sujetos a gravamen utilizados en la producción. La cantidad de grasas saturadas de los productos alimenticios sujetos a gravamen en el producto alimenticio procesado final podría no haberse declarado con facilidad.

4.4.2. *TRATO DIFERENCIADO DE PROVEEDORES Y DESTINATARIOS*

(92) Dinamarca afirma que la Ley se basa en un sistema que distingue entre proveedores y destinatarios. La misma distinción entre proveedores y destinatarios se aplica en la Directiva 2008/118/CE del Consejo ([46]), que establece disposiciones comunes aplicables a todos los productos sujetos a impuestos especiales en virtud del Derecho de la Unión. Esto implica que el depósito de un proveedor no está gravado y que el depósito de un destinatario está gravado. Esta distinción tiene efectos derivados sobre la estructura del sistema, que son consecuencias lógicas de los principios básicos y rectores del sistema y no constituyen una discriminación de los destinatarios ni ventajas selectivas para los proveedores.

(93) La Directiva 2008/118/CE define al «depositario autorizado» como «toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por la autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal»; véase el artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva. Es similar al artículo 4, apartado 1, véase el artículo 3, apartado 1, de la Ley.

(94) La Directiva 2008/118/CE define además al «destinatario registrado» como «cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro»; véase el artículo 4, apartado 9, de dicha Directiva. Es similar al artículo 4, apartado 3, véase el artículo 3, apartado 1, puntos 2 y 3, de la Ley y artículo 10, apartado 1, véase el artículo 9, apartado 1, puntos 1 y 2, de la Ley.

(95) En virtud de la Ley, en su calidad de proveedora una empresa podía producir, procesar, almacenar, recibir e importar de otros países, y entregar a otros proveedores productos alimenticios sujetos sin pagar el gravamen (artículo 5, apartado 1, de la Ley).

(96) Además, los importadores que solo realizaban transacciones intermedias de productos alimenticios sujetos a gravamen a empresas registradas con arreglo a la Ley (es decir, proveedores o destinatarios) podían registrarse como proveedores (artículo 4, apartado 3, de la Ley). Estos intermediarios podían recibir productos alimenticios sujetos a gravamen de otros proveedores y recibir e importar productos alimenticios sujetos de otros países sin pagar el gravamen (artículo 5, apartado 2, de la Ley). Todos los demás importadores debían registrarse como destinatarios (artículo 4, apartado 1, de la Ley).

([46]) Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO L 9 de 14.1.2009, p. 12).

(97) Una empresa registrada como proveedora debía pagar un gravamen sobre la base de los productos alimenticios sujetos entregados (artículo 7, apartado 1, de la Ley). Una empresa registrada como destinataria debía pagar un gravamen sobre la base de los productos alimenticios sujetos recibidos/importados (artículo 7, apartado 3, de la Ley).

(98) De conformidad con el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE, el impuesto especial debe pagarse en el momento del despacho a consumo. En general, los productos se despachan a consumo tan pronto como salen de un régimen suspensivo o se importan sin estar incluidos en un régimen suspensivo; véase el artículo 7, apartado 2, letras a) y d), de dicha Directiva.

(99) Los productos abandonan el régimen suspensivo en el momento de su recepción por un destinatario registrado; véase el artículo 7, apartado 3, letra a), y artículo 17, apartado 1, letra a), inciso ii), de la Directiva 2008/118/CE. Es similar al artículo 7, apartado 3, de la Ley.

(100) Los productos también abandonan el régimen suspensivo en el momento de su recepción en un lugar de entrega directa; véase el artículo 7, apartado 3, letra c), y artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE.

(101) Como puede verse, tanto el sistema de la Ley como el de la Directiva 2008/118/CE implican una diferencia fundamental entre proveedores y destinatarios: el depósito de un proveedor no está gravado y el depósito de un destinatario está gravado. Esta diferencia fundamental justifica la diferencia de trato entre los proveedores y los destinatarios.

(102) Dinamarca afirma que, sobre esta base, las medidas 5 y 6 deben considerarse justificadas a la luz de la lógica, el carácter y la gestión internos del sistema fiscal ([47]), y que estas medidas son una consecuencia directa de los principios básicos y rectores del sistema fiscal danés ([48]).

5. OBSERVACIONES DE LAS PARTES INTERESADAS SOBRE LA INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL

(103) La Comisión recibió un total de tres documentos de partes interesadas con observaciones sobre la decisión de incoación y sobre los posibles elementos de ayuda del gravamen danés sobre las grasas.

5.1. *OBSERVACIONES DE LANDBRUG & FØDEVARER F.M.B.A*

(104) En su carta registrada de 20 de mayo de 2015, el bufete de abogados Bech-Bruun, en representación de Landbrug & Fødevarer F.M.B.A (en lo sucesivo, L&F), presentó sus observaciones sobre la decisión de incoación. L&F, o el Consejo Danés de Agricultura y Alimentación, en español, representa a la industria agrícola y alimentaria de Dinamarca, incluidas empresas, asociaciones de comerciantes y asociaciones de agricultores.

(105) L&F sostiene que la no imposición de determinados productos con arreglo a la Ley no da lugar a un «favorecimiento manifiestamente arbitrario o parcial de determinadas empresas». Los productos gravados son las principales fuentes de grasas saturadas en Dinamarca, lo que hace que estos productos sean diferentes de otros productos.

(106) Además, según L&F, no hay competencia entre los productos gravados (carne, productos lácteos, todo tipo de grasas, productos de mezcla para untar y sustitutivos de los anteriores) y los productos no gravados (huevos, frutos secos, semillas, pan, maíz, patatas, hortalizas, frutas, azúcar, caramelos, suplementos, vitaminas, aditivos, pescado, alimentos con menos del 2,3 % de grasa).

5.1.1. UMBRAL DEL 2,3 %

(107) L&F alega que el umbral del 2,3 % refleja el umbral establecido en el anexo XIII del Reglamento (CE) n.º 1234/2007 del Consejo ([49]), que regula la forma en que puede comercializarse la leche destinada al consumo humano en la Unión. La leche de consumo solo puede incluir las categorías establecidas en dicho anexo (es decir, leche cruda, leche entera, leche semidesnatada y leche desnatada). La leche entera («sødmælk») se define como leche cuyo contenido de materia grasa alcanza como mínimo un 3,5 % (m/m), lo que corresponde a un 2,3 %de grasa saturada. Así, el poder legislativo danés eligió un umbral que implicaba la igualdad de trato (no imposición) de los tres tipos de leche de consumo disponibles en el mercado danés, a saber, leche entera (al menos un 3,5 % de grasa), leche semidesnatada (1,5-1,8 % de grasa) y leche desnatada (menos del 0,5 % de grasa).

([47]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 1999 en el asunto C-75/97, Bélgica/Comisión, ECLI:EU:C:1999:311, apartado 39.
([48]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011 en el asunto C-78/08 y C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 69.
([49]) Reglamento (CE) n.º 1234/2007 del Consejo, de 22 de octubre de 2007, por el que se crea una organización común de mercados agrícolas y se establecen disposiciones específicas para determinados productos agrícolas (Reglamento único para las OCM) (DO L 299 de 16.11.2007, p. 1).

(108) Según L&F, el umbral del 2,3 % es una forma equilibrada y no discriminatoria de perseguir los objetivos del régimen, evitando al mismo tiempo que se falsee la competencia.

(109) La no imposición de la leche de consumo reflejaba las recomendaciones nutricionales de Dinamarca en aquel momento, especialmente con respecto a los lactantes y niños de entre 6 meses y 3 años de edad ([50]).

5.2. *OBSERVACIONES DE MIFU*

(110) En su carta registrada de 20 de abril de 2015, […] (**), representando a Margarineforeningen (MIFU) presentó sus observaciones sobre la decisión de incoación. MIFU, la Asociación de Fabricantes Daneses de Margarina, es una organización comercial de productores e importadores de margarina en Dinamarca.

5.2.1. SISTEMA DE REFERENCIA

(111) MIFU opina que el diseño de la Ley va en contra del supuesto objetivo sanitario de reducir el consumo global danés de grasas saturadas. Según MIFU, no existen pruebas científicas de que la Ley haya reducido realmente el consumo total de grasas saturadas en Dinamarca, ni tampoco existen pruebas científicas de que la Ley haya mejorado la salud general de la población danesa. En cambio, MIFU sostiene que el único cambio económico y de comportamiento causado por la Ley fue el hecho de que dio lugar a un cambio significativo por lo que respecta a la medida en que determinados productos alimenticios contribuyen al consumo global danés de grasas saturadas.

(112) MIFU afirma que la Ley provocó una disminución significativa del consumo de los productos alimenticios gravados, como la margarina y la mantequilla, lo que implicó, por consiguiente, una disminución de la medida en que estos productos alimenticios gravados concretos contribuyeron al consumo global danés de grasas saturadas. No obstante, en opinión de MIFU, no hay pruebas de que la disminución del consumo de grasas saturadas procedentes de los productos alimenticios gravados, como la margarina y la mantequilla, etc., implicara que el consumo global danés de grasas saturadas disminuyera y que la salud general de la población danesa mejorara de forma similar. Según la MIFU, la disminución podría haber sido contrarrestada por un aumento equivalente del consumo de grasas saturadas contenidas en productos alimenticios no gravados o con un gravamen inferior, lo que habría dado lugar a un aumento del consumo global danés de grasas saturadas. Como resultado, la Ley puede haber causado simplemente un cambio por lo que respecta a la medida en que determinadas fuentes (productos alimenticios) contribuyen al consumo global danés de grasas saturadas.

(113) Además de los puntos de vista y la documentación presentados previamente a la Comisión, MIFU sostiene que estas conclusiones sobre los efectos de la Ley están respaldadas por estudios científicos independientes sobre las implicaciones de la Ley y de otros regímenes similares de gravámenes europeos sobre los alimentos.

(114) A este respecto, MIFU se remite en particular al informe «Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector» («Los gravámenes sobre los alimentos y su impacto en la competitividad del sector agroalimentario»), de 17 de julio de 2014 ([51]) (informe ECORYS), que se basaba en un estudio de las implicaciones de los regímenes europeos de gravámenes sobre los alimentos, incluida la Ley danesa. MIFU hace hincapié en que el informe llega a la conclusión de que, en general, los gravámenes sobre los alimentos conducen a una reducción del consumo de los productos gravados y también a una reformulación de los productos en términos de reducción de los niveles de azúcar, sal y grasa. Los gravámenes sobre los alimentos también pueden dar lugar a la sustitución de productos, tanto a través de un aumento en el consumo de productos gravados con marcas más baratas como de productos no gravados o con un gravamen inferior. En cuanto a la cuestión de si los cambios en el consumo se traducen en mejoras en la salud pública, el informe concluye que esto todavía es objeto de un amplio debate y que las pruebas de la literatura académica no son concluyentes y a veces son contradictorias.

(115) El informe ECORYS concluye además que los impuestos sobre los alimentos provocan un aumento de las cargas administrativas y pueden tener un impacto negativo en la rentabilidad y el empleo. También pueden afectar a la competitividad de las empresas individuales.

([50]) *Vidensgrundlag for rådgivning om indtag af mælk, mælkeprodukter og ost i Danmark*, 2010, p. 14-15.
(**) Sujeto a la obligación de secreto profesional.
([51]) Informe realizado a petición de la Comisión Europea, DG Mercado Interior, Industria, Emprendimiento y Pymes.

(116) En cuanto a las implicaciones particulares de la ley, el informe ECORYS apunta hacia un aumento significativo de los precios de los productos alimenticios sujetos a imposición y una disminución significativa equivalente en el consumo de estos mismos productos. El informe también detecta un desplazamiento claro de productos gravados a productos con un gravamen inferior en lo que respecta al aceite de oliva y a los aceites vegetales y de semillas, pero reconoce que esto puede deberse a razones distintas de la imposición.

(117) MIFU se refiere además a un estudio científico sobre las implicaciones de la Ley realizado en 2013 (poco después de la derogación de la Ley), que mostró que el nivel de consumo de productos sujetos a imposición como la mantequilla, las mezclas de mantequilla, la margarina y los aceites se redujo entre un 10 y un 15 % como resultado de la introducción de la Ley ([52]). Según MIFU, este estudio indica que el impacto negativo de la Ley sobre los productos alimenticios sujetos a imposición fue entre tres y cuatro veces superior al efecto previsto por el legislador danés en el comentario al proyecto de Ley.

(118) MIFU sostiene que el informe ECORYS reflexiona sobre otro estudio relativo a las implicaciones de la Ley basado en datos de todo el año 2012. De este estudio se desprende que la Ley de 2012 provocó, entre otras cosas, un aumento de los precios de la margarina danesa del 12 %, lo que implica al mismo tiempo un descenso significativo del consumo danés de margarina y de los ingresos generados por la industria danesa de la margarina, ya que la compra y el consumo de margarina disminuyeron un 8,2 %. Los precios de la mantequilla subieron un 13 % y la demanda o el consumo de mantequilla descendió, en consecuencia, un 5,5 % ([53]). La disminución real del consumo de margarina en 2012, 8,2 %, fue más del doble de la disminución prevista por el legislador danés en el comentario al proyecto de Ley.

(119) MIFU considera que las conclusiones del informe corroboran aún más la opinión de que el diseño de la Ley no se ajustaba a su supuesto objetivo sanitario de reducir el nivel de consumo de grasas saturadas en Dinamarca.

(120) MIFU sostiene también que la exacción ha sido concebida de manera claramente arbitraria o sesgada y que, por lo tanto, las medidas de ayuda impugnadas no pueden justificarse por el objetivo intrínseco ni por la naturaleza del sistema general de referencia (la Ley).

5.2.2. MEDIDA 2; EXENCIÓN DE LA IMPOSICIÓN DE PRODUCTOS ALIMENTICIOS CON UN CONTENIDO DE GRASAS SATURADAS QUE NO SUPERE EL UMBRAL DEL 2,3 % (APARTADO 2.1.8.2. DE LA DECISIÓN DE INCOACIÓN)

(121) MIFU afirma que la creación del umbral del 2,3 % es una cuestión abierta de política industrial, ya que su intención y efecto explícitos eran favorecer al altamente influyente sector lácteo danés. Según MIFU, el umbral se fijó deliberadamente con el fin de eximir a la leche de imposición, ya que cualquier imposición de la leche habría tenido repercusiones financieras muy graves para el sector lácteo danés en vista de la situación económica y competitiva a la que se enfrentaba el sector en el momento de la adopción de la Ley.

(122) MIFU sostiene que la fijación del umbral del 2,3 % con arreglo a la Ley constituye un buen ejemplo de una medida selectiva *de facto* que no puede justificarse.

5.2.3. PRINCIPALES BENEFICIARIOS DE LA LEY

(123) MIFU sostiene además que el sector lácteo danés fue el principal beneficiario de la exención *de facto* por medio de los gravámenes no percibidos, lo que a su vez mitigó un coste que, de otro modo, habrían tenido que soportar estas empresas. Los productos alimenticios sujetos a imposición con arreglo a la Ley sufrieron una disminución de la demanda y, por lo tanto, de los ingresos, como resultado de la Ley (los estudios de caso indican una disminución de entre el 5,5 y el 15 % ([54])). En comparación, la leche no estaba gravada y no experimentó ningún descenso de la demanda durante el período de vigencia de la Ley. Por el contrario, el consumo danés de leche de consumo ([55]) aumentó ligeramente en 2012 en comparación con su nivel de 2011, alcanzando un nivel de consumo prácticamente igual al de 2010 ([56]).

(124) MIFU sostiene además que ningún «experto» ha recomendado nunca que la leche esté exenta de impuestos con arreglo a la Ley. Incluso la «Comisión de Prevención» del Gobierno danés recomendó que se gravara también la leche. Según MIFU, el asesoramiento dietético de la Agencia de la Administración Danesa Veterinaria y Alimentaria sobre el consumo de leche por parte de los niños pequeños no apoyaba en modo alguno la exención resultante del umbral del 2,3 %, sino que solo se utilizaba como argumento para excluir la leche del gravamen.

([52]) Dejgaard Jensen y Smed (2013).
([53]) «Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector» («Los impuestos sobre los alimentos y su impacto en la competitividad del sector agroalimentario»), ECORYS, 2014, anexos p. 83.
([54]) Informe ECORYS.
([55]) Statistics Denmark.
([56]) Diagrama enviado por MIFU, Statistical Denmark.

(125) MIFU sostiene además que, en cualquier caso, era incoherente y desproporcionado eximir a la leche como tal de la imposición con arreglo a la Ley simplemente por el supuesto propósito de querer satisfacer las posibles necesidades de consumo de leche de los niños de muy corta edad. Según MIFU, este objetivo podría haberse alcanzado de una manera mejor y menos falseadora, por ejemplo la regulación tradicional, los instrumentos basados en el mercado, la autorregulación de la industria, la información y la educación o las devoluciones de impuestos a los hogares con niños pequeños y las guarderías.

(126) Además, MIFU sostiene que la exención de la leche no solo favoreció el consumo de leche en competencia con otras fuentes de bebida sustituibles, sino que también favoreció el uso de la leche con fines industriales como ingrediente en otros productos alimenticios en detrimento de los ingredientes sujetos a imposición.

(127) MIFU concluye, por lo tanto, que el sector lácteo danés fue el principal beneficiario de la exención *de facto* y que ninguna entidad se benefició tanto de ella como Arla.

5.3. OBSERVACIONES DE ARLA FOODS

(128) En su carta registrada por la Comisión el 7 de junio de 2016, […] (***), en representación de Arla, presentó sus observaciones sobre la decisión de incoación. Arla Foods es el mayor grupo lácteo de Europa y es propiedad de productores de leche daneses y suecos organizados de forma cooperativa. El grupo Arla procesa más del 90 % de la reserva de leche danesa.

(129) Arla, en su carta, afirma que el objetivo del gravamen sobre las grasas saturadas era promover una mejor alimentación para mejorar la salud y la esperanza media de vida de la población de Dinamarca. Además, para lograr este objetivo general, Arla sostiene que los objetivos de este gravamen indirecto no eran simplemente gravar todos los productos alimenticios que contenían grasas saturadas, sino también orientar a la población hacia productos alimenticios que contuviesen cantidades más bajas de grasas saturadas sin disminuir la ingesta de productos alimenticios sanos y necesarios que contuviesen otros nutrientes importantes. Una dieta sin grasas saturadas no es el objetivo del gravamen, ya que muchos productos que contienen grasas saturadas también son productos alimenticios necesarios.

(130) Arla continúa argumentando que el umbral del 2,3 % para la imposición no es selectivo ya que los productos alimenticios con menos del 2,3 % de grasas saturadas se encuentran en una situación fáctica y jurídica diferente a la luz de los objetivos del gravamen sobre las grasas saturadas en comparación con los productos que tienen un mayor contenido de grasas saturadas. La imposición únicamente de los productos alimenticios con más del 2,3 % contribuye a los objetivos del gravamen.

(131) Arla continúa explicando cómo el umbral del 2,3 % se basaba en las recomendaciones nutricionales oficiales con respecto a la leche de consumo en el momento de la introducción del gravamen. Además, enumera los beneficios de la leche. Por último, Arla sostiene que no existe una relación de competencia entre la leche de consumo y otros productos.

6. **INFORME ECORYS**

(132) El informe «Los gravámenes sobre los alimentos y su impacto en la competitividad del sector agroalimentario» es el resultado de un estudio encargado por la Dirección General de Mercado Interior, Industria, Emprendimiento y Pymes de la Comisión Europea. El estudio fue realizado en 2013-2014 por el Consorcio Europeo de Competitividad y Política Industrial Sostenible («Consorcio ECSIP»). El consorcio estaba liderado por Ecorys Netherlands y está formado por Cambridge Econometrics, Danish Technological Institute, Euromonitor, IDEA Consult, IFO Institute y WiiW, así como por un grupo de subcontratistas y particulares especializados. El informe examinó el efecto de los gravámenes no armonizados en la competitividad de la industria agroalimentaria. El estudio incluyó un análisis del gravamen danés sobre las grasas saturadas. Según el informe ECORYS (véase el considerando 123), existen indicios de que el gravamen sobre las grasas saturadas logró su objetivo principal de influir en las pautas de compra y también ayudó a financiar recortes fiscales en otros ámbitos, pero lo hizo a expensas de grandes costes administrativos para las empresas afectadas.

(***) Sujeto a la obligación de secreto profesional.

(133) El informe ECORYS incluía el estudio de análisis econométrico «The Danish tax on saturated fat-short run effects on consumption, substitution patterns and consumer prices of fats» («El gravamen danés sobre las grasas saturadas: efectos a corto plazo sobre el consumo, las pautas de sustitución y los precios al consumo de las grasas») ([57]). Según este análisis, la introducción del gravamen sobre las grasas saturadas en los productos alimenticios afectó al mercado de los productos en cuestión, ya que el nivel de consumo de grasas se redujo entre un 10 y un 15 %. Sin embargo, debido al período de datos relativamente corto en el que el gravamen estuvo activo (nueve meses, corregido por los efectos estacionales), la interpretación de estos resultados desde una perspectiva a largo plazo debe hacerse con mucho cuidado. El razonamiento económico sugiere ajustes de comportamiento y reducciones en el consumo de grasas a largo plazo, tanto para los consumidores como para los fabricantes, por ejemplo en términos de reformulación del producto hacia productos con un menor contenido de grasas saturadas, entre otros. Además de la reducción en el consumo de grasas, el estudio mostró evidencia de sustitución de productos, observando que los consumidores redujeron las compras de mantequilla y aumentaron las compras de margarina y mezclas ([58]). No se analizó directamente el aspecto de los efectos de sustitución con respecto a los productos que contienen menos grasas saturadas. Los efectos de sustitución pueden aumentar (si los productos sustituidos son más sanos) o debilitar (si los productos sustituidos, por ejemplo, contienen mucho azúcar) los efectos incentivadores directos del gravamen ([59]).

(134) Al mismo tiempo, se demostró que los costes administrativos impuestos por el gravamen eran significativos para las empresas. Se estimó que el gravamen ha costado a las empresas del sector minorista y mayorista aproximadamente 200 millones DKK ([60]) (aproximadamente 27 millones EUR).

(135) La Cámara de Comercio danesa preguntó a 99 de sus miembros (principalmente organizaciones minoristas) si veían indicios de que el gravamen sobre las grasas saturadas hubiera orientado a los consumidores hacia productos más sanos. Solo el 12 % de sus miembros podía apreciar este desarrollo ([61]), lo que sugiere que los efectos de sustitución estaban socavando el efecto incentivador del gravamen, pero no existe ningún análisis académico que lo apoye hasta ahora.

7. **EVALUACIÓN DE LA EXISTENCIA DE UNA AYUDA**

(136) El artículo 107, apartado 1, del TFUE dispone que «serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

(137) Por consiguiente, para que una medida pueda calificarse como ayuda en el sentido de esta disposición, es necesario que se cumplan las siguientes condiciones acumulativas: i) la medida debe ser imputable al Estado y estar financiada con cargo a recursos públicos; ii) debe conferir una ventaja económica a las empresas; iii) dicha ventaja debe ser selectiva, y iv) la medida debe falsear o amenazar falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

(138) En la decisión de incoación, la Comisión consideró con carácter preliminar que las medidas 1-3 y 5-6 tenían todas las características de ayuda estatal. Por lo que se refiere a la medida 4, la Comisión consideró que la medida no constituía una ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(139) Durante el procedimiento de investigación formal, la Comisión recibió observaciones y comentarios de Dinamarca y de varias partes interesadas. Por lo que se refiere a la medida 4, el procedimiento de investigación formal no ha revelado ninguna información que haga necesario llegar a una conclusión diferente de la expresada en la decisión de incoación. Por lo tanto, con relación a la medida 4, la Comisión considera que esta exención no es selectiva ya que se refiere a productos que no se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable a la de los productos sujetos al gravamen. Concretamente, los objetivos del gravamen (considerando 166) se referían a la mejora de la salud y la alimentación humanas, por lo que, desde esta perspectiva, los productos no destinados al consumo humano no son comparables. Por tanto, la medida 4 no constituye ayuda estatal.

(140) Por lo que se refiere a las medidas 1-3, 5 y 6, Dinamarca y las partes interesadas sostenían que las medidas no tenían todas las características de ayuda estatal. Dinamarca presentó información sobre los elementos jurídicos, administrativos y fácticos de las medidas que hacen necesario reexaminar la presencia de ayuda estatal en relación con estas medidas.

([57]) Dejgaard Jensen, Jørgen, y Sinne Smed (2013), publicado en Food Policy 42 (2013), 18-31.
([58]) Informe ECORYS, p. 40, apartado 2.3.1
([59]) Dejgaard Jensen, Jørgen, y Sinne Smed (2013), publicado en Food Policy 42 (2013), 18-31.
([60]) *Dansk Erhvervs Perspektiv* 2012 no. 23: *Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab*.
([61]) *Dansk Erhvervs Perspektiv* 2012 no. 23: *Fedtafgiften: et dyrt bekendtskab*.

7.1. *VENTAJA PARA LAS EMPRESAS*

(141) Una ventaja, en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE, es todo beneficio económico que una empresa no podría haber obtenido en condiciones normales de mercado, es decir, sin la intervención estatal.

(142) La forma precisa de una medida es irrelevante para determinar si confiere una ventaja económica a la empresa. No solo la concesión de ventajas económicas positivas es relevante para el concepto de ayuda estatal; también la liberación de cargas económicas (como los gravámenes) puede constituir una ventaja. Esta última es una amplia categoría que comprende todo aquello que alivie a una empresa de las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto ([62]). Se contemplan todas las situaciones en las que los operadores económicos son liberados de los costes inherentes a sus actividades económicas. Esto incluye, en particular, las situaciones en las que algunos operadores no tienen que soportar costes que otros operadores comparables normalmente tienen que soportar en un ordenamiento jurídico determinado.

(143) A este respecto, el hecho de que determinados productos no estuvieran sujetos al gravamen sobre las grasas saturadas puede suponer una ventaja para sus productores. Esto significa que dichos productos y sus productores, que son empresas que suministran bienes en el mercado, pueden beneficiarse de una ventaja económica en forma de exención de la carga fiscal que puede derivarse del gravamen.

(144) La cuestión de si la carga fiscal derivada del gravamen sobre las grasas saturadas constituye un «coste normal» que debe soportar cualquier producto o una «carga que normalmente se incluye en el presupuesto de una empresa» equivale a evaluar la comparabilidad de los productos a la luz del objetivo de la imposición. Esto se tratará en la parte de selectividad de la presente Decisión (véase más adelante).

7.2. *PRESENCIA DE FONDOS ESTATALES E IMPUTABILIDAD AL ESTADO*

(145) Solo las ventajas concedidas directa o indirectamente mediante fondos estatales y basadas en una decisión imputable al Estado pueden constituir ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE ([63]). Renunciar a ingresos que, de lo contrario, se habrían pagado al Estado, constituye una transferencia de fondos estatales ([64]).

(146) Todas las medidas enumeradas en el considerando 27 de la presente Decisión eran el resultado de un acto legislativo adoptado por el Parlamento danés (Folketinget) y, como tales, eran imputables al Estado danés.

(147) Por otra parte, por lo que se refiere a las medidas 1 a 3 y 6, una «escasez» de ingresos fiscales debida a exenciones o reducciones de gravámenes concedidas por el Estado miembro cumple la afectación del requisito de fondos estatales del artículo 107, apartado 1, del TFUE ([65]).

(148) Sin embargo, por lo que se refiere a la medida 5, no se cumplía una de las condiciones del artículo 107, apartado 1, del TFUE, a saber, la presencia de fondos estatales. No basta con que un Estado miembro imponga o libere a algunos productores de una carga en comparación con otros para que una medida pueda considerarse ayuda estatal ([66]). La ventaja que los productores nacionales de productos sujetos a gravamen podrían haber tenido debido al aumento de las cargas administrativas y a los costes adicionales resultantes para los importadores/productores de mercancías extranjeras debido al impuesto de cobertura se debe simplemente al hecho de que el gravamen se devengaba en una fase muy temprana de la cadena de producción, pero no hizo que Dinamarca renunciara a ningún ingreso fiscal al que de otro modo habría tenido derecho legalmente (véase el considerando 87). Simplemente podría haber aumentado el coste total de los productos gravados importados. Por lo tanto, la Comisión está de acuerdo con Dinamarca en que el aumento de las cargas administrativas y los consiguientes costes adicionales para los importadores de la medida 5 no implican una transferencia de fondos estatales en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE (véase el considerando 87). No es necesario evaluar si se cumplen las demás condiciones de la ayuda estatal para esta medida.

([62]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2000 en el asunto C-156/98, Alemania/Comisión, ECLI: EU:C:2000:467, apartado 25; sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión, C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, apartado 15; sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, apartado 36.

([63]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de enero de 1978 en el asunto C-82/77, Van Tiggele, ECLI:EU:C:1978:10, apartados 25 y 26; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 12 de diciembre de 1996, T-358/94, Air France/Comisión, ECLI:EU:T:1996:194, apartado 63.

([64]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de mayo de 2000 en el asunto C-83/98 P, Francia/Ladbroke Racing y Comisión, ECLI:EU: C:2000:248, apartados 48 a 51.

([65]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 1994 en el asunto C-387/92, Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia, ECLI:EU:C:1994:100, apartado 14.

([66]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de enero de 1978 en el asunto C-82/77, Van Tiggele, ECLI:EU:C:1978:10, apartados 25 y 26.

(149) Por todo ello, la Comisión llega a la conclusión de que la medida 5 no constituía una ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.3. *FALSEAMIENTO DE LA COMPETENCIA Y EFECTO SOBRE EL COMERCIO*

(150) Generalmente se considera que existe un falseamiento de la competencia en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado cuando el Estado concede una ventaja financiera a una empresa en un sector liberalizado en el que hay, o podría haber, competencia ([67]). Los órganos jurisdiccionales de la Unión han dictaminado que «cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de determinadas empresas frente a la de otras empresas que compiten con estas en los intercambios comerciales intra[Unión], dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda». ([68])

(151) La producción de los productos en cuestión en el presente caso tiene lugar en un sector liberalizado. El comercio transfronterizo es importante con respecto a esos productos. Por lo tanto, cualquier ventaja selectiva para algunos de estos productores podría afectar a la competencia y al comercio transfronterizo.

7.4. *SELECTIVIDAD*

(152) Para entrar en el ámbito del artículo 107, apartado 1, del Tratado, una medida debe favorecer a «determinadas empresas o producciones». Por tanto, no todas las medidas que favorecen a operadores económicos entran en el concepto de ayuda, sino solo aquellas que conceden una ventaja de manera selectiva a determinadas empresas o categorías de empresas o a determinados sectores económicos.

(153) Para determinar la selectividad de una medida, el Tribunal de Justicia ha aplicado con frecuencia un análisis en dos o tres fases. En el método en dos fases, en primer lugar hay que determinar si ciertas empresas se benefician de una ventaja en comparación con otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, y, en segundo lugar, se determina si la diferenciación puede justificarse porque se deriva de la naturaleza o de la estructura global del sistema del que forma parte ([69]).

(154) En cambio, en el análisis en tres fases ([70]),

— En primer lugar, debe identificarse el sistema de referencia.

— En segundo lugar, debe determinarse si una medida concreta constituye una excepción a dicho régimen en cuanto que diferencia entre operadores económicos que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos del régimen, se encuentran en una situación comparable fáctica y jurídica. Si la medida en cuestión no constituye una excepción al sistema de referencia, no es selectiva.

— Sin embargo, en caso de que constituya una excepción (y por tanto sea selectiva *prima facie*), debe establecerse, en una tercera fase, si la excepción está justificada por la naturaleza y por la configuración general del sistema de referencia. Si una medida selectiva *prima facie* está justificada por la naturaleza o la configuración general del régimen, no puede considerarse selectiva.

([67]) Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de junio de 2000 en los asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, etc., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, apartados 141 a 147; sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de julio de 2003 en el asunto C-280/00, Altmark Trans, ECLI:EU:C:2003:415.

([68]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de enero de 2015, Eventech/The Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, apartado 66.

([69]) Véanse, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2008 en el asunto C-487/06 P, British Aggregates/Comisión, ECLI:EU:C:2008:757, apartados 82 y siguientes; sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2005 en el asunto C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, apartado 40 y siguientes; sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2001 en el asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, ECLI:EU:C:2001:598, apartados 41-42. Véanse, asimismo, las recientes sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados C-234/16 y C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, apartado 35; asunto C-323/16 P Eurallumina/Comisión, ECLI:EU:C:2017:952, apartado 62 y asunto C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, apartados 69 a 72. En estas sentencias, el Tribunal no aplica el análisis en tres fases para establecer la selectividad de los regímenes en cuestión, sino que se centra en si los regímenes dan lugar a una discriminación entre empresas comparables, lo que corresponde a la primera fase del análisis en dos fases.

([70]) Véanse, por ejemplo, el asunto C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, apartado 37, y los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 49. Véanse también los asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P, Comisión/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, apartado 57. Sin embargo, en el apartado 54 de esta última sentencia, el Tribunal de Justicia evalúa la condición de selectividad como una cuestión de discriminación (primera etapa) a la que pueden aplicarse posibles justificaciones (segunda etapa).

(155) En lo que se refiere a los regímenes fiscales, el Tribunal de Justicia determinó que la selectividad de una medida debe, en principio, ser evaluada mediante un análisis en tres fases ([71]). En realidad, la diferencia entre los dos enfoques es bastante académica. Consiste en dividir el primer paso en dos pasos separados en el enfoque de tres pasos. En ambos casos, es necesario definir el marco de referencia adecuado ([72]).

(156) Según la sentencia Gibraltar ([73]), determinar qué empresas se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable es fundamental para determinar el marco de referencia apropiado. De la jurisprudencia se desprende que esta apreciación se deriva de la finalidad de la medida en cuestión ([74]) y, de manera más general, de los objetivos perseguidos por el sistema del que forma parte. ([75]) Visto de esta manera, el análisis de selectividad consiste no solo en determinar si una medida concreta se aparta formalmente de un marco de referencia concreto, sino principalmente en determinar si una o varias empresas disfrutan de una ventaja con respecto a otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable ([76]).

(157) A efectos de la presente Decisión, la selectividad de las medidas se evaluará mediante el análisis en tres fases, tal como se describe en el considerando 154.

7.4.1. SISTEMA DE REFERENCIA

(158) El sistema de referencia constituye el patrón por el cual se evalúa la selectividad de una medida. Se compone de un conjunto coherente de normas que generalmente se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación según se define en sus objetivos.

(159) En el caso de los impuestos, el sistema de referencia se basa normalmente en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos. Lo mismo se aplica a las exacciones especiales (autónomas), como las exacciones sobre determinados productos o actividades que tienen un impacto negativo sobre el medio ambiente o la salud, que no forman parte realmente de un sistema impositivo más general. Por consiguiente, y siempre que los límites de la exacción no se hayan diseñado de forma claramente arbitraria o sesgada ([77]) —para favorecer a determinados productos o actividades que se encuentran en una situación comparable con respecto a la lógica subyacente de la exacción en cuestión—, el sistema de referencia es, en principio, la exacción propiamente dicha. Sin embargo, el propósito de imponer un gravamen o una exacción puede estar relacionado con objetivos adicionales (como la salud, el medio ambiente, el urbanismo, etc.) que van más allá de los meramente fiscales, y que también deben evaluarse al establecer el sistema general de referencia para tal medida.

(160) De acuerdo con la jurisprudencia ([78]), deben definirse los objetivos intrínsecos o la lógica interna de una medida y la evaluación de la selectividad (discriminación) debe basarse únicamente en dichos objetivos, y no en consideraciones ajenas. Como tal, los objetivos sanitarios (o medioambientales similares ([79])) no pueden justificar la exclusión de medidas que, de otro modo, serían selectivas del ámbito de aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE. No obstante, si se demuestra que tal objetivo o incluso varios objetivos (como la salud, el medio ambiente, el urbanismo, etc.) forman parte de la lógica interna (objetivos intrínsecos) del gravamen y del sistema del que forma parte, se permite que un Estado miembro los equilibre y garantice su respeto al mismo tiempo ([80]). El resultado de este equilibrio y de la aplicación simultánea de los objetivos puede ser que, a pesar de la aparente discriminación*prima facie* desde la perspectiva de un objetivo, tal diferenciación esté justificada (o las empresas no se

([71]) Véase la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO C 262 de 19.7.2016, p. 1), en particular, el apartado 127 y siguientes y la jurisprudencia allí citada. Véanse también la sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de junio de 2018 en el asunto C-203/16 P, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Comisión, ECLI:EU:C:2018:505, apartados 83-94, y la sentencia de 19 de diciembre de 2018 en el asunto C-374/17, A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, apartado 37.

([72]) Opinión del abogado general Bobek en el asunto C-270/15 P, Bélgica/Comisión, ECLI:EU:C:2016:289, apartado 28.

([73]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011, asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732.

([74]) Véanse, por ejemplo, el asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, apartado 41 y el asunto C-279/08 P, Comisión/Países Bajos (NOx), ECLI:EU:C:2011:551, apartado 62.

([75]) Véanse, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011, asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartado 15 y los asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P, Comisión/World Duty Free, EU:C:2016:981, apartado 54.

([76]) Véanse también los asuntos acumulados C-234/16 y C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, apartado 35; el asunto C-323/16 P, Eurallumina/Comisión, ECLI:EU:C:2017:952, apartado 62, los asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P, Comisión/World Duty Free, ECLI:EU:C:2016:981, apartado 76, y el asunto C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, apartados 69-72.

([77]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011 en los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartados 101 y ss.

([78]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03, Portugal/Comisión, ECLI:EU:C:2006:511, apartado 82; sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, apartado 27 y ss.

([79]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2008 en el asunto C-487/06 P, British Aggregates/Comisión, ECLI:EU:C:2008:757, apartado 92.

([80]) Sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados C-234/16 y C-235/16, ANGED, ECLI:EU:C:2018:281, apartados 45-55.

encuentren en una posición comparable) desde la perspectiva de otro objetivo igualmente aplicable. Sin embargo, la invocación de varios objetivos no debe conducir a una discriminación arbitraria, y la justificación de cualquier exclusión del gravamen (o de una imposición más baja) debe estar relacionada con los objetivos intrínsecos predefinidos de la medida y debe aplicarse de manera coherente y ser evidente por el método de imposición del gravamen.

(161) El hecho de que: i) se descubra *prima facie* la discriminación desde la perspectiva de un objetivo y que posteriormente se justifique desde la perspectiva de todos los objetivos aplicados conjuntamente, o ii) simplemente se descubra que no existe discriminación porque las empresas no se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable debido a la aplicación combinada de varios objetivos, es en última instancia equivalente y tiene el mismo resultado, a saber, la falta de selectividad. En aras de la claridad, en el presente caso la Comisión seguirá la primera de estas dos vías para llevar a cabo la evaluación. Por consiguiente, tomará como punto de partida el objetivo de reducir la ingesta de grasas saturadas, ya que este objetivo se deriva de las características técnicas del gravamen, a saber, el objeto o el hecho imponible cubierto por dicho gravamen ([81]). Cualquier desviación de la lógica relativa a este objetivo se registrará como discriminación *prima facie* (considerandos 168 a 171), que puede estar justificada sobre la base de la naturaleza y la lógica del régimen global, teniendo en cuenta todos los objetivos aplicables. Sin embargo, este método de presentación se entiende sin perjuicio de la existencia de todos los objetivos intrínsecos seguidos por la medida y del orden de prioridad que el Estado miembro ha definido para ellos.

(162) Por lo que se refiere a las medidas en cuestión, en el considerando 80 de la decisión de incoación, el sistema de referencia se definió como «en el presente caso, el sistema de referencia es el sistema fiscal danés y, en particular, las normas de imposición de las grasas saturadas presentes en los productos alimenticios. Tal como se ha descrito anteriormente (considerando 17 y siguientes), los productos que contienen grasas saturadas están, en principio, sujetos al gravamen sobre las grasas saturadas. De acuerdo con las disposiciones aplicables de la Ley, se aplica un gravamen de 16 DKK por kg de grasa saturada en el producto alimenticio correspondiente». Basándose en la información facilitada por las autoridades danesas y en las observaciones de terceros, la Comisión debe adaptar este sistema de referencia para incluir todos los objetivos intrínsecos seguidos por la medida (véase el considerando 166).

(163) En sus observaciones a la decisión de incoación (véanse los considerandos 56 y siguientes de la presente Decisión), las autoridades danesas se opusieron a la definición de la Comisión del sistema de referencia. Dinamarca alega que el sistema de referencia debe definirse en función de los objetivos intrínsecos perseguidos por el gravamen. Según las autoridades danesas, los objetivos perseguidos por el gravamen sobre las grasas saturadas eran «promover una mejor alimentación y mejorar la salud de la población danesa gravando las fuentes principales de ingesta de grasas saturadas en Dinamarca, teniendo en cuenta al mismo tiempo las directrices dietéticas oficiales».

(164) La Comisión observa que las observaciones sobre la Ley que se prepararon para la primera lectura de la Ley en el Parlamento danés solo mencionan que «el objetivo de la Ley es promover una mejor alimentación y, por lo tanto, mejorar la salud de la población» y que «esto se consigue reduciendo la ingesta de grasas saturadas mediante un impuesto de 16 DKK por kg de grasas saturadas en productos específicos [...]».

(165) Aunque no se mencionan las fuentes principales en las observaciones sobre la Ley, sí se refieren a las recomendaciones dietéticas que estipulan que las grasas deben formar parte de la dieta diaria, y que es mejor consumir grasas no saturadas que grasas saturadas. Además, en las observaciones sobre la Ley se afirmaba que el gravamen debía abarcar una parte significativa de los productos alimenticios normales para lograr el mayor efecto posible en el consumo, pero al mismo tiempo ser lo más simple posible, e imponerse en una fase temprana de la cadena de producción, a fin de reducir el número de empresas afectadas por la carga administrativa del gravamen (registro, declaración, pago).

(166) En conclusión, la Comisión entiende que el marco de referencia (que determina el objeto o el hecho imponible cubierto por dicho gravamen ([82])) es el siguiente: el gravamen se centraba en el contenido de grasas saturadas, y se aplicaba al peso de las grasas saturadas en los productos alimenticios enumerados en el artículo 1 de la Ley, si el contenido de grasas saturadas en el producto alimenticio superaba el 2,3 % del peso del producto (considerando 15). El gravamen se fijó en 16 DKK por kg de grasa saturada en el producto alimenticio correspondiente (artículo 2 de la Ley, considerando 16). El artículo 3 de la Ley define a los operadores sujetos al pago del gravamen (considerando 17). Este gravamen se estableció con el fin de alcanzar los siguientes objetivos (objetivos intrínsecos):

— fomentar la reducción de la ingesta de grasas saturadas y pasar de la ingesta de productos con un mayor contenido de grasas saturadas a productos con un menor contenido de grasas saturadas,

([81]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de diciembre de 2018, asunto C-374/17, A-Brauerei, EU:C:2018:1024, apartado 37.
([82]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de diciembre de 2018, asunto C-374/17, A-Brauerei, EU:C:2018:1024, apartado 37.

— teniendo en cuenta a su vez las recomendaciones dietéticas oficiales y la eficiencia económica y administrativa.

(167) La Comisión observa que los objetivos perseguidos por el gravamen están relacionados principalmente con la salud pública (incluida una mejor alimentación) y, en este contexto, está permitido perseguir varios objetivos de salud pública al mismo tiempo con la misma medida.

(168) Por lo tanto, el gravamen (y su hecho imponible) se centra en la imposición del peso de las grasas saturadas en los productos alimenticios, preservando al mismo tiempo otros objetivos sanitarios y dietéticos (como se menciona en el considerando 166)

(169) Dentro de la lógica del objetivo relacionado con las grasas saturadas, cualquier producto que contenga grasas saturadas se encontraría en una situación comparable a la de los productos sujetos al gravamen (selectividad *prima facie*). Por lo tanto, el contenido de grasas saturadas debe servir de referencia para evaluar si existe una discriminación *prima facie* al no gravar determinados productos. Sin embargo, como se examinará más adelante, las exclusiones relacionadas con otros objetivos sanitarios y dietéticos explicados anteriormente y resumidos en el considerando 166, que se persiguieron al diseñar el gravamen, pueden considerarse justificadas con arreglo a la lógica del sistema, cuyo objetivo es mejorar la salud pública. Otras bases para una posible justificación inherente al sistema fiscal pueden ser, por ejemplo, la necesidad de luchar contra el fraude o la evasión fiscal, la gestionabilidad administrativa, el principio de neutralidad fiscal o la necesidad de evitar la doble imposición (considerando 176).

(170) El gravamen no parece haber sido diseñado de forma claramente arbitraria o sesgada, para favorecer a determinados productos o actividades que se encuentran en una situación comparable con respecto a la lógica subyacente del gravamen en cuestión ([83]). El diseño global del gravamen está justificado, teniendo en cuenta todos los objetivos intrínsecos que persigue.

(171) La Comisión considera que el sistema de referencia debe incluir, *prima facie*, todos los productos con contenido de grasas saturadas, es decir, también los que no están gravados, y examina si la no imposición de esos otros productos puede justificarse dentro de la lógica de los objetivos que forman parte del sistema de referencia y teniendo en cuenta todos ellos.

7.4.2. *EXCEPCIÓN AL SISTEMA DE REFERENCIA (SELECTIVIDAD* prima facie)

(172) En una segunda fase, debe examinarse si la no imposición de determinados productos constituye una excepción al sistema de referencia.

(173) Como se ha mencionado anteriormente, dentro de la lógica del objetivo relacionado con la reducción del consumo de grasas saturadas, cualquier producto que contenga grasas saturadas se encontraría en una situación comparable a la de los productos sujetos al gravamen. Por lo tanto, excluir del ámbito de aplicación del gravamen los productos que contienen grasas saturadas sería selectivo *prima facie*.

(174) Habida cuenta del objetivo relacionado con la imposición de los productos que contienen grasas saturadas, los siguientes productos (que contienen grasas saturadas) parecen encontrarse en una situación fáctica y jurídica comparable a la de los productos sujetos al gravamen y, por lo tanto, su no imposición parece selectiva *prima facie*, tal como se establece en el considerando 86 de la decisión de incoación:

— Medida 1: Omisión de determinados productos alimenticios de la lista de productos alimenticios del artículo 1 de la Ley por la que se recaudó el gravamen, descrita detalladamente en el apartado 2.1.8.1. de la decisión de incoación.

— Medida 2: No imposición de productos alimenticios con un contenido de grasas saturadas que no superase el umbral del 2,3 %, descrita detalladamente en el apartado 2.1.8.2. de la decisión de incoación.

— Medida 3: Exención del pago del gravamen para las empresas cuyas ventas anuales de productos alimenticios sujetos a gravamen fueran inferiores o iguales a 50 000 DKK, descrita detalladamente en el apartado 2.1.8.3. de la decisión de incoación.

([83]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de noviembre de 2011 en los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, ECLI:EU:C:2011:732, apartados 101 y ss.

(175) La Comisión volverá a examinar si las exclusiones y exenciones, que eran objeto de dudas en la decisión de incoación, están justificadas a la luz de los objetivos de la Ley.

7.4.3 JUSTIFICACIÓN POR LA LÓGICA DEL SISTEMA FISCAL

(176) Cuando una medida es selectiva *prima facie*, debe evaluarse en la tercera fase si dicha excepción puede justificarse por la lógica del sistema. Es el caso cuando una medida deriva directamente de los principios básicos o rectores intrínsecos del sistema de referencia o cuando es el resultado de aspectos inherentes necesarios para el funcionamiento y efectividad del mismo ([84]). En cambio, no pueden invocarse a estos efectos objetivos estratégicos externos ajenos al sistema ([85]). La base de una posible justificación podría ser, por ejemplo, la necesidad de luchar contra el fraude o la evasión fiscal, la necesidad de tener en cuenta requisitos contables específicos, la gestionabilidad administrativa, el principio de neutralidad fiscal ([86]), la naturaleza progresiva del impuesto sobre la renta y su finalidad redistributiva, la necesidad de evitar la doble imposición ([87]), o el objetivo de optimizar la recuperación de deudas tributarias. Además, la Comisión ha reconocido que la consecución de múltiples objetivos sanitarios es un motivo válido para tales excepciones ([88]) ([89]).

7.4.3.1. ***Medida 1***

(177) Las medidas 1 y 2 se refieren a la exclusión del gravamen de los productos alimenticios no enumerados en el artículo 1 de la Ley. La medida 2 se evaluará por separado a continuación, pero ambas medidas se refieren a la aplicación de diversos criterios (considerando 181) para definir los productos sujetos a gravamen en el artículo 1 de la Ley, denominados fuentes principales de grasas saturadas. El denunciante alega que algunos productos alimenticios fueron excluidos del gravamen, mientras que otros no lo fueron, a pesar de que contribuyen al consumo de grasas saturadas en la misma medida. El denunciante hace especial hincapié en la diferenciación entre pescado, huevos y aves de corral. El pescado y los huevos no estaban sujetos a impuestos, pero el pollo sí, aunque sus contribuciones al consumo de grasas saturadas eran similares (véase el considerando 52 de la decisión de incoación).

(178) En el considerando 30 de la decisión de incoación, la Comisión enumeró los principales productos no gravados porque no figuraban en el artículo 1 de la Ley. Según la opinión preliminar de la Comisión, los productos gravados y no gravados se encontraban en una situación fáctica y jurídica similar a la luz del objetivo intrínseco del sistema de referencia y la exclusión de los productos del artículo 1, incisos i) a vii), de la Ley constituía una ayuda estatal a los productores de todos los productos no cubiertos por esas disposiciones. Se pidió a Dinamarca que proporcionara una justificación adicional para las exclusiones si pretendía que la Comisión las aceptara.

(179) Sin embargo, basándose en la información facilitada por las autoridades danesas y en las observaciones de terceros, la Comisión considera que hay razones para apartarse de su evaluación preliminar en la decisión de incoación en relación con la medida 1.

(180) Aunque la no imposición de los productos alimenticios (destinados al consumo humano) que contienen grasas saturadas es selectiva *prima facie*, tales exclusiones, si tienen por objeto mejorar la salud y promover una mejor alimentación (los objetivos intrínsecos del gravamen), como se indica en el considerando 31, pueden estar justificadas por la lógica general del sistema.

([84]) Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 138 (DO C 262 de 19.7.2016).

([85]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011 en los asuntos C-78/08 y C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550, apartados 69 y 70; sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03, Portugal/Comisión, ECLI:EU:C:2006:511, apartado 81; sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011 en el asunto C-279/08 P, Comisión/Países Bajos, ECLI:EU:C:2011:551; sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2008 en el asunto C-487/06 P, British Aggregates/Comisión, ECLI:EU:C:2008:757; sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2013 en el asunto C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, apartados 27 y ss.

([86]) Para las empresas de inversión colectiva, véase el apartado 5.4.2 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO C 262 de 19.7.2016, p. 1).

([87]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011 en el asunto C-78/08 y C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 71.

([88]) Decisión de la Comisión Europea de 24 de abril de 2018, SA.45862 (2018/N) impuesto irlandés sobre las bebidas azucaradas C(2018) 2385 final

([89]) Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 136 (DO C 262 de 19.7.2016, p. 1).

(181) En el presente caso, las autoridades danesas establecieron una lista de productos alimenticios que debían gravarse en función de cinco criterios: i) tras la aplicación del umbral del 2,3 % que se evalúa en la medida 2, ii) las cantidades consumidas del producto y iii) la proporción real de grasas saturadas en el producto (considerando 38), iv) sin contrarrestar las directrices dietéticas oficiales (considerando 37), y v) garantizando que los sustitutivos cercanos de las fuentes principales de grasas saturadas también estuvieran gravados (considerando 44). Por lo tanto, el objetivo del gravamen no era eliminar todo el consumo de grasas saturadas, sino centrarse en las fuentes principales, es decir, en los productos con un alto contenido de grasas saturadas que se consumen con relativa frecuencia, a fin de reducir la ingesta de grasas saturadas y provocar un cambio en el consumo hacia productos alimenticios con más beneficios para la salud, sin contrarrestar al mismo tiempo las directrices dietéticas oficiales y asegurándose de que los sustitutivos cercanos de las fuentes principales de grasas saturadas también estuvieran gravados.

7.4.3.1.1 **Productos excluidos del gravamen debido principalmente a las bajas cantidades consumidas del producto o a la baja proporción real de grasas saturadas en el producto**

(182) Como se indica en el considerando 46, los productos alimenticios que contribuían a la ingesta total de grasas saturadas con un 1 % o menos (como el pescado, los huevos, los frutos secos y las semillas) no se consideraban fuentes principales de ingesta de grasas saturadas. Esto podía deberse al hecho de que las cantidades consumidas del producto en general por la población fueran bajas o a que la proporción real de grasas saturadas en el producto fuera baja. Mientras que en el caso del pescado también había razones para su exclusión de la imposición relacionadas con las directrices nutricionales nacionales (considerando 197), en el caso de los huevos ([90]), los frutos secos y las semillas la razón principal era su escasa contribución a la ingesta total de grasas saturadas en Dinamarca.

(183) Por lo que se refiere al pescado y los huevos, hay que señalar que estos productos, con su escasa contribución del 1 % (individualmente) al consumo de grasas saturadas, no son fuentes principales de grasas saturadas, de acuerdo con la intención del legislador danés. Por lo tanto, era lógico excluir el pescado y los huevos del ámbito de aplicación del gravamen. Las aves de corral se definen como carne en la nomenclatura y de acuerdo con la Directiva 2000/13/CE (véase el considerando 42). Dado que las aves de corral se consideran un tipo de carne y, por lo tanto, una fuente principal de grasas saturadas, era lógico y estaba justificado incluirlas en el ámbito de aplicación del artículo 1, inciso i), de la Ley. En cuanto a los frutos secos y las semillas, el considerando 46 señala su pequeña contribución a la ingesta de grasas saturadas.

(184) Como se describe en el apartado 4.1.3 anterior, los productos no gravados no se consideraron fuentes principales de ingesta de grasas saturadas en Dinamarca, ni se clasifican como sustitutivos directos de los productos gravados de conformidad con el artículo 1, inciso vii), de la Ley.

(185) Conviene recordar que las grasas saturadas de los productos alimenticios procesados —por ejemplo, el pan, las patatas fritas de bolsa y los caramelos— se gravaban mediante la imposición de los componentes (véase el considerando 41).

(186) Al imponer el gravamen en una fase temprana de la cadena de suministro, se creó también un incentivo para que los productores de productos alimenticios procesados utilizaran los componentes más sanos, es decir, los que contenían menos grasas saturadas (véase el considerando 90).

(187) Para alcanzar los objetivos de la Ley, la determinación de los productos sujetos a gravamen debía tener en cuenta la cuestión de si los niveles de consumo de determinados productos se ajustaban o no a las directrices nutricionales nacionales para una dieta sana.

(188) Por lo tanto, la decisión de incluir un producto como producto sujeto a gravamen en el artículo 1 de la Ley se basó tanto en el nivel de grasas saturadas de cada producto concreto como en consideraciones sobre si los niveles de consumo de determinados productos corresponden o no a las directrices nutricionales nacionales para una dieta sana, así como a los demás criterios mencionados en el considerando 181.

(189) Por regla general, este enfoque es coherente con las políticas de la UE en relación con la reducción de la ingesta de grasas saturadas y con las conclusiones de la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria (EFSA).

([90]) Para los huevos no existen recomendaciones dietéticas específicas, pero las recomendaciones generales para incluir los huevos en la dieta se encuentran en «Danskernes kostvaner 2003-2008» (p. 40), «Kostkompasset» (p. 16), «Mad til spædbørn & småbørn» (p. 25).

(190) Según la EFSA, existen problemas de salud pública relacionados con la dieta y algunas tendencias desfavorables en los modelos de consumo de alimentos en todos los Estados miembros ([91]). En 2005, la Comisión pidió a la EFSA que elaborara una guía destinada a la población europea en su conjunto sobre consejos para una alimentación sana, expresados en nivel de categorías de alimentos, que contribuyeran a mantener una buena salud a través de una nutrición óptima (directrices dietéticas basadas en los alimentos). En su dictamen científico de 2009 por el que se establecen las directrices dietéticas basadas en los alimentos, la EFSA concluyó que, dadas las diferencias en los problemas de salud, las dietas y los estilos de vida de los Estados miembros de la UE, dichas directrices «deben basarse directamente en las relaciones entre la dieta y las enfermedades que son particularmente importantes para cada país» ([92]).

(191) En dicho dictamen, la EFSA formuló principios generales y diversas medidas que pueden aplicarse en la elaboración de las orientaciones dietéticas basadas en los alimentos a nivel nacional. Los aspectos sanitarios deben tenerse en cuenta en diversas etapas de la elaboración de las directrices nacionales determinadas por la EFSA, como «Identificación de las relaciones entre la dieta y la salud» ([93]), «Identificación de los problemas de salud relacionados con la dieta específicos de cada país» ([94]), la identificación de «Grupos de alimentos que son fuentes de nutrientes de importancia para la salud pública» ([95]) y «Grupos de alimentos con relaciones establecidas con la salud» ([96]).

(192) En 2010, la EFSA emitió un dictamen sobre los valores de referencia dietéticos para las grasas, incluidos los ácidos grasos saturados, los ácidos grasos poliinsaturados, los ácidos grasos monoinsaturados, los ácidos grasos trans y el colesterol, y llegó a la conclusión de que la ingesta de grasas saturadas «debería ser lo más baja posible en el contexto de una dieta nutricionalmente adecuada» ([97]). Se explica que «las dietas nutricionalmente adecuadas son objeto de directrices dietéticas basadas en los alimentos y se refieren a un patrón dietético que proporciona todos los nutrientes esenciales en cantidades adecuadas, así como macronutrientes que aportan energía en proporciones que se sabe que mantienen la salud» ([98]).

7.4.3.1.2. **Productos excluidos del gravamen debido principalmente a las directrices nutricionales nacionales para una dieta sana**

(193) Independientemente de su contenido en grasas saturadas, la ingesta de determinadas categorías de alimentos puede reducir los riesgos de desarrollar, entre otras cosas, enfermedades cardiovasculares. Por lo tanto, la reducción de la ingesta de esas categorías de alimentos, si ya están por debajo de la ingesta recomendada, puede empeorar la situación sanitaria, incluso si se reduce la ingesta de grasas saturadas.

(194) Por lo tanto, ambas cuestiones —los efectos sobre la salud de consumir en exceso determinados nutrientes, como las grasas saturadas, y, de forma independiente, los efectos sobre la salud de consumir una cantidad excesivamente reducida de determinadas categorías de alimentos— deben tenerse en cuenta a la hora de elaborar medidas políticas.

(195) En el considerando 47 se resumen las recomendaciones oficiales danesas para un estilo de vida sano emitidas por la Administración Danesa Veterinaria y Alimentaria que prevalecían en Dinamarca en el momento en que la Ley estaba en vigor. Promueven el consumo de frutas y hortalizas, pescado y productos de pescado, patatas, arroz, pasta y pan integral, carne magra y productos lácteos con bajo contenido en grasas (aunque estos productos puedan contener grasas saturadas). También abogan por comer menos azúcar y grasas (especialmente de productos lácteos y carne). Especifica que deben consumirse productos lácteos y carne magra con bajo contenido en grasas, en lugar de los de alto contenido en grasas, y recomienda una ingesta diaria de 500 ml de productos lácteos con bajo contenido en grasas como parte de una dieta sana (véase el considerando 47).

([91]) Dictamen científico sobre el establecimiento de directrices dietéticas basadas en alimentos, EFSA Journal 2010; 8(3):1461, página 8.
([92]) *Ibid.*, página 9
([93]) Punto 4.1. de la página 10, que afirma que «para una serie de nutrientes, como las grasas trans y los grupos de alimentos, un desequilibrio en la dieta puede aumentar el riesgo de obesidad y de enfermedades relacionadas con la dieta».
([94]) Punto 4.2. de la página 12.
([95]) Punto 4.4.1 de la página 15, que dice: «varios países europeos, la ingesta de energía, grasas totales, ácidos grasos saturados y trans, azúcares y sal puede ser consumida en exceso, mientras que la ingesta de ácidos grasos insaturados, fibra dietética, así como de determinadas vitaminas y minerales, puede ser inferior a la recomendada en algunos países. Por lo tanto, al establecer las FBDG (directrices dietéticas basadas en alimentos) es importante centrarse en los alimentos que proporcionan nutrientes que deben limitarse o incrementarse en una dieta sana. La ingesta de grasas se utiliza como ejemplo, ya que es motivo de preocupación para la mayoría de los países europeos».
([96]) En el punto 4.4.2 de las páginas 16 y 17 se sugiere considerar el nivel de consumo de alimentos con relaciones establecidas con la salud que no son específicas de un nutriente: «Para algunos alimentos, existen pruebas de beneficios para la salud que no pueden atribuirse a su contenido específico de nutrientes. Por ejemplo, un mayor consumo de alimentos del grupo de las frutas y hortalizas se ha asociado con un menor riesgo de algunas enfermedades crónicas (Eurodiet, 2000; OMS/FAO, 2003), efecto que no puede explicarse fácilmente a partir de nutrientes específicos».
([97]) *EFSA Journal* 2010; 8(3):1461, página 3.
([98]) *Ibid.*, página 3, nota 4.

(196) En sus observaciones, Dinamarca ha demostrado además los beneficios para la salud del consumo de hortalizas, frutas, pescado y productos lácteos con bajo contenido en grasas y ha mostrado que el consumo de estos productos era inferior a la ingesta diaria recomendada (véase el apartado 4.1.4). Un gravamen sobre estos productos habría reducido aún más su ingesta, con un efecto perjudicial sobre el objetivo igualmente aplicable del gravamen relacionado con las directrices dietéticas. Del mismo modo, si los consumidores sustituyen los productos con un alto contenido en grasas saturadas por productos con un contenido en grasas saturadas más bajo, como las hortalizas y las frutas, esto es deseable desde el punto de vista de la salud y la alimentación y, por lo tanto, está en consonancia con los objetivos del gravamen.

(197) Por lo que se refiere al pescado, Dinamarca ha explicado (véanse los considerandos 52 y 53) que la ingesta de pescado tanto por adultos como por niños era inferior a la mitad de las cantidades recomendadas. No obstante, el pescado contiene ácidos grasos esenciales, vitamina D (en particular el pescado azul), yodo y selenio, que son difíciles de obtener de otros productos alimenticios. La baja ingesta de pescado contribuía a la falta de vitamina D en la población danesa, por lo que era deseable aumentar la ingesta de pescado. La reducción del consumo de pescado habría contrarrestado las directrices dietéticas oficiales danesas y, en consecuencia, habría puesto en peligro los objetivos de la Ley.

(198) El denunciante alegó que no hay pruebas de que la disminución del consumo de grasas saturadas en los productos alimenticios gravados implique que el consumo global de grasas saturadas haya disminuido y que la salud general de la población danesa haya mejorado. MIFU sostiene que existe el riesgo de que la sustitución de productos alimenticios gravados por productos alimenticios no gravados pueda dar lugar a un aumento del consumo de grasas saturadas (véase el considerando 112).

(199) Como se ha explicado anteriormente (considerando 196), Dinamarca tomó la decisión política de excluir del gravamen tales productos de sustitución con el fin de incitar a la población a aumentar el consumo de los mismos por el mero hecho de que tienen un efecto positivo en la salud. Las pruebas aportadas y expuestas anteriormente apoyan este enfoque. El denunciante no ha presentado suficientes indicios o pruebas que demuestren lo contrario.

(200) Por el contrario, según el informe ECORYS, hay indicios de que el gravamen sobre las grasas saturadas influyó en las pautas de compra. Además, el informe ECORYS presenta pruebas de que el nivel de consumo de grasas se redujo entre un 10 y un 15 %. El informe también aporta pruebas de que hubo algunos cambios en los consumidores hacia productos más sanos (véanse los considerandos 132 a 135 de la presente Decisión). Las estimaciones de los estudios económicos sobre los efectos en el comportamiento de los consumidores mostraron que el gravamen causó, efectivamente, una reducción del 10-15 % en el nivel de grasas consumidas. ([99]) Además, el análisis presentado en el informe INCENTIVE concluye que el efecto *combinado* de excluir los productos alimenticios que no eran fuentes principales para la ingesta de grasas saturadas y otros productos alimenticios con un bajo contenido en grasas saturadas (es decir, los productos contemplados en las medidas 1 y 2) ha propiciado un cambio en la demanda de los consumidores hacia productos alimenticios más sanos. ([100])

(201) En este contexto, hay que recordar que, tal como se establece en el artículo 168 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: «[l]a acción de la Unión en el ámbito de la salud pública respetará las responsabilidades de los Estados miembros […]». Por lo tanto, los Estados miembros gozan de un amplio margen de discrecionalidad en el diseño de su política sanitaria. A menos que dichas decisiones políticas sean evidentemente erróneas o no tengan en cuenta pruebas científicas claras e inequívocas, la Comisión considera que es responsabilidad de los Estados miembros decidir sobre la conveniencia de establecer incentivos de una forma u otra. Por consiguiente, los Estados miembros pueden definir varios objetivos sanitarios y dietéticos intrínsecos de un gravamen, pueden determinar su orden de prioridad sopesándolos y pueden garantizar su respeto al mismo tiempo (considerando 160).

7.4.3.1.3 **Evaluación común**

(202) En primer lugar, en el presente caso, la Comisión no detectó ninguna arbitrariedad o abuso en la definición de las fuentes principales de grasas saturadas, que motivaba las exclusiones de la medida 1. Esta definición, que se deriva del equilibrio entre los objetivos sanitarios y dietéticos, cristalizados en los criterios descritos en el considerando 181, fue aplicada de manera coherente y debidamente justificada por Dinamarca.

([99]) Dejgaard Jensen, Jørgen, y Sinne Smed (2013), publicado en Food Policy 42 (2013), 18-31.
([100]) Informe Incentive, cuadro 6, p. 22.

(203) En este contexto, la Comisión observa que la inclusión en el ámbito de aplicación del gravamen de productos sustitutivos de las fuentes principales de grasas saturadas —aunque con base en los demás criterios no se habrían considerado fuentes principales— estaba igualmente justificada y no condujo a la concesión de ayudas estatales. Esta ampliación del ámbito de aplicación del gravamen estuvo motivada por el objetivo de limitar el falseamiento de la competencia creado por el gravamen. Las justificaciones relacionadas con los problemas de competencia y la igualdad de trato entre productos competidores se ajustan a la lógica de las ayudas estatales en la medida en que amplían el alcance de los productos sujetos a gravamen y reducen la diferencia entre los productos gravados y los no gravados. Al mismo tiempo, crea una diferenciación artificial entre los productos, que normalmente deberían haber sido considerados fuentes no principales y, por tanto, no haberse gravado. Sin embargo, no se concede ninguna ventaja a los productores de productos que estaban sujetos a la imposición adicional, sino que, por el contrario, dichos productores se enfrentaban a un coste adicional. La situación de las empresas que se encontraban en una situación comparable (productores de fuentes no principales de grasas saturadas), pero que no estaban sujetas a gravámenes incluso antes de la aplicación de este cuarto criterio, no se vio alterada por el hecho de que algunos otros productos estuvieran sujetos a gravámenes por ser sustitutivos. Por lo tanto, este tipo de discriminación no es pertinente desde la perspectiva de las ayudas estatales.

(204) Por otra parte, esta diferenciación entre fuentes no principales de grasas saturadas no indica que el gravamen se hubiese concebido arbitrariamente, como en el asunto Gibraltar (considerando 156). No se hizo de forma arbitraria, sino que siguió un método coherente que podía conciliarse con la lógica general del gravamen. Por lo que se refiere a este último aspecto, la Comisión observa que la imposición de los productos de sustitución constituye, una vez más, una medida destinada a aumentar la eficacia del gravamen y a alcanzar los objetivos sanitarios y dietéticos de manera más específica, evitando al mismo tiempo toda injerencia indebida en la situación competitiva de los productos. El gravamen pretendía alejar a los consumidores de las fuentes principales de grasa con el fin de alcanzar una serie de objetivos sanitarios y dietéticos. Estos objetivos podrían alcanzarse de manera más eficaz mediante un gravamen específico que fuera socialmente aceptado y aplicado de manera efectiva. La ampliación del ámbito de aplicación a los sustitutivos más importantes de las fuentes principales de grasas saturadas se hizo con ese fin y encaja en la lógica general del sistema.

(205) Por lo tanto, la Comisión acepta que los criterios para definir las fuentes principales de ingesta de grasas saturadas eran adecuados y no arbitrarios (considerandos 170 y 181).

(206) En segundo lugar, la focalización del gravamen únicamente en las fuentes principales se ajustaba a los objetivos de fomentar una reducción de la ingesta de grasas saturadas y de pasar de la ingesta de productos con un mayor contenido de grasas saturadas a productos con un menor contenido de grasas saturadas, teniendo en cuenta al mismo tiempo las directrices dietéticas oficiales. La Comisión está de acuerdo en que, desde el punto de vista sanitario, es un objetivo válido centrar el gravamen en las fuentes principales y excluir de la imposición las fuentes no principales de grasas saturadas. Si bien habría sido concebible aplicar el gravamen también al contenido de grasas saturadas de fuentes no principales, desde la perspectiva de la eficacia del gravamen y, en particular, del objetivo de influir en el comportamiento de los consumidores, está justificado limitar el gravamen a las fuentes principales. De este modo, la diferencia de precios entre las fuentes principales y las no principales aumenta aún más, lo que refuerza el alejamiento de la población del consumo de fuentes principales por el mero hecho de que tienen un efecto negativo en la salud (véase el considerando 31).

(207) Por lo tanto, la no imposición de las fuentes no principales de grasas saturadas se justifica a la luz de la lógica global del sistema, incluidos todos los objetivos sanitarios y dietéticos del gravamen mencionados en el considerando 166, en particular el objetivo sanitario de reducir el consumo de productos que son desproporcionadamente nocivos para la salud debido a su importante contenido de grasas saturadas y a la ausencia de otros beneficios para la salud.

(208) La no inclusión de determinados productos en el artículo 1 de la Ley, clasificada como medida 1 en el apartado 2.1.8.1 de la decisión de incoación y mencionada en el apartado 2.2 de la presente Decisión, estaba, por lo tanto, justificada por la lógica del sistema fiscal, es decir, no era selectiva y no constituía ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.4.3.2. ***Medida 2***

(209) La medida 2 exime de gravámenes a todos los productos alimenticios, y en particular a la leche, que tienen un contenido total de grasas saturadas del 2,3 % o inferior y es uno de los cinco criterios para definir los productos sujetos a gravamen en el artículo 1 de la Ley (considerando 181). En la decisión de incoación, la Comisión consideró, con carácter preliminar, que los productos que contienen un 2,3 % o menos de grasas saturadas (productos no gravados) se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar, habida cuenta del objetivo intrínseco del sistema de referencia, a la de los productos que contienen más de un 2,3 % de grasas saturadas (productos gravados). La decisión de incoación concluyó, por lo tanto, que la no imposición de los productos con un contenido de grasas saturadas del 2,3 % o inferior era selectiva *prima facie*.

(210) En la decisión de incoación, la Comisión se basó en las recomendaciones de la Comisión de Prevención, es decir, que el gravamen debía aplicarse a todos los productos lácteos, incluida la leche. Sin embargo, como señalaron las autoridades danesas en el curso del procedimiento de investigación, el objetivo de reducir la ingesta de grasas saturadas, que fue la base de las recomendaciones de la Comisión de Prevención, no es totalmente el mismo que el de la Ley, promover una mejor alimentación y mejorar la salud de la población danesa. Por lo tanto, es importante reevaluar la medida 2, teniendo en cuenta todos los objetivos sanitarios y dietéticos de la Ley.

(211) En respuesta a la decisión de incoación, Dinamarca reitera que corresponde a los poderes discrecionales de los Estados miembros decidir cómo perseguir los objetivos sanitarios a través de la política fiscal y fijar unos umbrales mínimos, siempre que se mantengan dentro de los límites justificables por la finalidad del gravamen.

(212) Tal como expone Dinamarca (véase el considerando 66), un umbral que exime de gravámenes a todos los productos con un contenido de grasas saturadas inferior a un determinado umbral amplía el incentivo de comportamiento para elegir productos con un bajo contenido en grasas y, por lo tanto, se ajusta a las recomendaciones dietéticas oficiales descritas en el considerando 47 de la presente Decisión. El efecto de amplificación es válido para todos los productos, pero aún más para los productos lácteos y la carne, ya que son principalmente esos los productos que tienen alternativas por encima y por debajo del umbral. En el caso de los productos lácteos, un umbral también promovía la recomendación dietética explícita de consumir 500 ml de productos lácteos con bajo contenido en grasas al día, aumentando la diferencia de precio entre los productos con bajo contenido en grasas y los productos con alto contenido en grasas.

(213) Las recomendaciones dietéticas oficiales en el momento en que la Ley entró en vigor también recomendaban que los niños de corta edad menores de un año bebieran leche entera (leche con un 3,5 % de contenido total de grasa o un 2,3 % de contenido de grasas saturadas) ([101]). La elección del umbral del 2,3 % evitó un aumento del precio de la leche y facilitó el cumplimiento de esta recomendación dietética. Se podría haber considerado un enfoque diferenciado según el cual la leche entera para niños de corta edad, por una parte, hubiera estado exenta del gravamen, mientras que el mismo producto destinado al consumo de niños mayores y adultos, por otra, hubiera estado cubierto. Sin embargo, un enfoque de este tipo habría sido muy difícil, si no imposible, de gestionar y, por tanto, injustificado. Por lo tanto, parece justificado un tratamiento uniforme de la leche entera.

(214) El denunciante ha puesto en duda la eficacia del umbral para garantizar que la ley no contrarrestase las recomendaciones dietéticas de que los niños deberían tomar leche, y los niños de corta edad deberían tomar leche entera.

(215) Sin embargo, en sus observaciones, Dinamarca alegó que la fijación de un umbral era la forma más eficaz y menos costosa de garantizar que el gravamen no contrarrestara las directrices dietéticas oficiales. Las medidas alternativas para garantizar que el gravamen no diera lugar a incentivos económicos contrarios a las directrices dietéticas oficiales habrían sido mucho menos eficaces y administrativamente más costosas que la exención de la leche entera (véanse los considerandos 75 a 78).

(216) El denunciante ha afirmado que, aunque el umbral del 2,3 % puede considerarse una medida general, es selectivo en sus efectos, ya que los principales beneficiarios son los productores y transformadores de productos lácteos y, después, específicamente Arla como el principal transformador de productos lácteos en Dinamarca (véanse los considerandos 139 a 146).

(217) Dinamarca ha alegado que el umbral del 2,3 % refleja los principios básicos y rectores de la Ley. El hecho de que beneficiara a algunas empresas más que a otras era simplemente una consecuencia necesaria de la fijación de un umbral (véase el considerando 72).

(218) Dinamarca ha presentado cifras sobre los principales contribuyentes y también sobre los principales beneficiarios del umbral del 2,3 % (véase el considerando 74). Estas cifras muestran que [....] (****) era el principal contribuyente en virtud de la Ley del gravamen sobre las grasas saturadas por lo que se refiere a los productos sujetos al gravamen ([…] millones DKK), mientras que también suponía la mayor parte del valor fiscal estimado de los productos lácteos no gravados por debajo del umbral del 2,3 % ([…] millones DKK). Sin embargo, aunque las cifras muestran que el umbral afectaba en gran medida al sector lácteo (140 millones DKK), y por tanto […], también muestran que los productos de otros sectores entraban en su ámbito de aplicación (83 millones DKK).

([101]) «Mad til spædbørn og småbørn», (en español: *Alimentos para lactantes y niños de corta edad*), Autoridad Danesa de Salud y Medicamentos, 2010, pp. 9, 18-19, 27, y 36.

(****) Sujeto a la obligación de secreto profesional.

(219) Por lo que se refiere a la medida 2, que era uno de los cinco criterios (considerando 181) para determinar los productos sujetos a gravamen denominados fuentes principales de grasas saturadas, la Comisión extrae las mismas conclusiones que en los considerandos 202 a 207. En primer lugar, no detectó ninguna arbitrariedad o abuso en la definición del umbral del 2,3 %. La definición de este umbral, que se deriva del equilibrio entre los objetivos sanitarios y dietéticos, fue aplicada de manera coherente y debidamente justificada por Dinamarca.

(220) En segundo lugar, la focalización del gravamen únicamente en las fuentes principales, también a través de un umbral, se ajustaba a los objetivos de fomentar una reducción de la ingesta de grasas saturadas y de pasar de la ingesta de productos con un mayor contenido de grasas saturadas a productos con un menor contenido de grasas saturadas, teniendo en cuenta al mismo tiempo las directrices dietéticas oficiales. La Comisión está de acuerdo en que, desde el punto de vista sanitario, es un objetivo válido centrar el gravamen en las fuentes principales y excluir de la imposición las fuentes no principales de grasas saturadas. Aunque habría sido concebible aplicar el gravamen también al contenido de grasas saturadas de fuentes no principales (por debajo del umbral), desde la perspectiva de la eficacia del gravamen y, en particular, del objetivo de influir en el comportamiento de los consumidores, está justificado limitar el gravamen a las fuentes principales. De este modo, la diferencia de precios entre las fuentes principales y las no principales aumenta aún más, lo que refuerza el alejamiento de la población del consumo de fuentes principales por el mero hecho de que tienen un efecto negativo en la salud.

(221) Por lo tanto, la no imposición de las fuentes no principales de grasas saturadas (también definidas a través del umbral) se justifica a la luz de la lógica global del sistema, incluidos todos los objetivos sanitarios y dietéticos del gravamen mencionado en el considerando 166, en particular el objetivo sanitario de reducir el consumo de productos que son desproporcionadamente nocivos para la salud debido a su importante contenido de grasas saturadas y a la ausencia de otros beneficios para la salud.

(222) El criterio relativo a la no imposición de los productos con un contenido de grasas saturadas inferior o igual al 2,3 % es, por tanto, coherente con los objetivos del gravamen mencionados en los considerandos 31, 32 y 166 y se justifica por la lógica del sistema fiscal. La no imposición de estos productos, clasificada como medida 2 en el apartado 2.1.8.2. de la decisión de incoación y mencionada en el apartado 2.2. de la presente Decisión, no es por lo tanto selectiva y no constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.4.3.3. ***Medida 3***

(223) En la decisión de incoación se dejó abierta la cuestión de si la exención de la imposición de conformidad con la Ley para las empresas con unas ventas anuales de productos alimenticios sujetos a gravamen de 50 000 DKK o menos era selectiva y debía considerarse ayuda de conformidad con el artículo 107, apartado 1, del TFUE. Como se explicó en la decisión de incoación, el nivel de exención se fijó en el mismo que el de la Ley danesa sobre el IVA, que establece que las empresas con unas ventas anuales de productos alimenticios sujetos a gravamen de 50 000 DKK o menos no tienen que registrarse de conformidad con la Ley sobre el IVA y no tienen que pagar IVA. Según las observaciones de Dinamarca en respuesta a la decisión de incoación, si estas empresas no tienen que registrarse para pagar el IVA, no deberían tener que hacerlo para pagar el gravamen de conformidad con la Ley del gravamen sobre las grasas saturadas.

(224) Dinamarca sostiene que el umbral de 50 000 DKK en las ventas anuales de productos alimenticios sujetos a gravamen era una medida general que se aplicaba tanto a los productores nacionales como a los importadores, intermediarios y vendedores a distancia por igual, y que estaba efectivamente abierta a todos los operadores económicos en igualdad de condiciones.

(225) Además, teniendo en cuenta el objetivo sanitario del gravamen y el impacto limitado en la salud de las cantidades limitadas no gravadas debido al umbral de 50 000 DKK, la exención parece justificada por la naturaleza del sistema de referencia.

(226) La Comisión toma nota de que los importes de los gravámenes no recaudados debido al umbral pueden ser pequeños (véase el considerando 81), y acepta que la recaudación de importes tan pequeños habría implicado una carga administrativa desproporcionada. Como ha explicado Dinamarca, las empresas con un volumen de negocios igual o inferior a 50 000 DKK no tienen que registrarse a efectos del IVA, debido a la carga administrativa para las empresas afectadas y para la administración. Sería desproporcionado teniendo en cuenta el importe del IVA que se recaudaría si no fuese así. Lo mismo ocurre con el caso que nos ocupa. El gravamen que deberían pagar las empresas con un volumen de negocios de productos alimenticios sujetos a gravamen de 50 000 DKK o inferior sería demasiado bajo para justificar la carga administrativa relacionada con su recaudación. Por consiguiente, la Comisión no detectó ninguna arbitrariedad o abuso en la definición del umbral de ventas de 50 000 DKK para los contribuyentes. La definición de este umbral, que se deriva del equilibrio entre los objetivos sanitarios y dietéticos y la eficiencia fiscal y administrativa, fue aplicada de manera coherente y debidamente justificada por Dinamarca.

(227) Por otro lado, la Comisión está de acuerdo en que, desde el punto de vista sanitario, es un objetivo válido centrar el gravamen, también en lo que respecta al rango de los sujetos pasivos, a las empresas más grandes y excluir de la imposición a las empresas muy pequeñas con unas ventas anuales de productos alimenticios sujetos a gravamen de 50 000 DKK o menos. Aunque habría sido concebible aplicar el gravamen también a los contribuyentes con ventas inferiores o iguales a 50 000 DKK (por debajo del umbral), desde la perspectiva de la eficiencia fiscal y administrativa está justificado limitar los contribuyentes a las empresas por encima del umbral. De este modo, la diferencia de precios entre las fuentes principales y las no principales aumenta aún más, lo que refuerza el alejamiento de la población del consumo de fuentes principales por el mero hecho de que tienen un efecto negativo en la salud.

(228) La exención del pago del gravamen para las empresas cuyas ventas anuales de productos alimenticios sujetas a gravamen fueran inferiores o iguales a 50 000 DKK, clasificada como medida 3 en el apartado 2.1.8.3. de la decisión de incoación, no es, por tanto, selectiva y no constituye una ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.4.4. LA MEDIDA 6 NO ES SELECTIVA, YA QUE NO DISCRIMINA ENTRE EMPRESAS QUE SE ENCUENTRAN EN UNA SITUACIÓN FÁCTICA Y JURÍDICA COMPARABLE

(229) Esta medida, que incluía cuatro submedidas, se refería al hecho de que la Ley diferenciaba entre productores nacionales e importadores de los mismos o similares productos alimenticios por lo que se refiere a determinados aspectos del sistema de aplazamiento y deducción fiscal. Básicamente, la medida se reduce a un trato diferente entre proveedores (considerando 233) y destinatarios, ya que la medida no se aplicaba a los importadores registrados como destinatarios. En el considerando 135 de la decisión de incoación se concluyó que la medida parece discriminar entre productos importados y productos nacionales, por lo que podría ser selectiva y contravenir las disposiciones establecidas en el artículo 110 del TFUE.

(230) Basándose en la información facilitada por las autoridades danesas en respuesta a la decisión de incoación, la Comisión considera que hay razones para apartarse de su evaluación original en la decisión de incoación en relación con la medida 6.

(231) En el considerando 74 de la decisión de incoación, basado en la idea de que la Ley preveía determinados regímenes preferenciales para los productores nacionales de alimentos en comparación con los importadores, la Comisión consideró que el sistema descrito parecía constituir una ventaja para los productores nacionales en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE, ya que se les colocaba en una situación financiera más favorable en comparación con las empresas que importaban el mismo tipo de productos.

(232) Esta preocupación se vio reforzada por el hecho de que el legislador danés había admitido en los documentos legislativos preparatorios adjuntos ([102]) que el objetivo y el efecto del régimen preferencial era permitir que los productores nacionales obtuvieran una ventaja de tesorería ([103]). Como han confirmado las autoridades danesas, estas opciones de aplazamiento y deducción fiscal no estaban disponibles para las empresas que importaban el mismo tipo de productos alimenticios y los vendían en los mismos mercados daneses.

(233) Sin embargo, tal como alegaron las autoridades danesas en su respuesta a la decisión de incoación, el sistema previsto en la Ley, basado en el sistema de la Directiva 2008/118/CE relativa a los impuestos especiales, implica una diferencia fundamental entre un depositario autorizado ([104]) (proveedor en la Ley) y un destinatario registrado ([105]) (destinatario en la Ley): El depósito de un proveedor no está gravado y el de un destinatario sí (véase el considerando 92 y siguientes). Esto se ajusta a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de la Unión ([106]), que estipula que un gravamen debe devengarse en la misma fase de la cadena de suministro, es decir, en el momento de la entrega por parte de los productores nacionales y en el momento de la importación por parte de los importadores.

([102]) L 111-Forslag til lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (fedt-afgiftsloven), 28.02.2011, anexo 3.
([103]) *Forslag til Lov om afgift af mættet fedt i visse fødevarer (Fedtafgiftsloven), September 2010 udkast, «Bemærkninger til lovforslaget»*, artículo 3.4.1 (anexo 3).
([104]) Un depositario autorizado es toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal.
([105]) Un destinatario registrado es cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.
([106]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de abril de 1998 en el asunto C-213/96, Outokumpu, ECLI:EU:C:1998:155, apartado 25; sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 1992 en los asuntos acumulados C-149/91 y C-150/91, Sanders Adour y Guyomarc'h Orthez/Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, ECLI:EU:C:1992:261, apartado 18.

(234) De conformidad con las normas de la Directiva 2008/118/CE y las de la Ley, las empresas se registran en función de su papel en la cadena de suministro y no en función del origen de los productos que venden. Un productor nacional suele estar registrado como depositario autorizado/proveedor y un importador suele estar registrado como destinatario registrado/destinatario. Sin embargo, la Ley también permitía a los importadores que realizaban actividades comerciales intermedias registrarse como proveedores y, de este modo, mantener sus depósitos libres de impuestos (considerando 42 de la decisión de incoación). Los minoristas de productos sujetos a gravamen nacionales y/o importados que realizan ventas directas tienen todos sus depósitos gravados y se encuentran en la misma posición cuando se trata de la imposición de productos sujetos a gravamen. Al mismo tiempo, tal como se describe en el considerando 41 de la decisión de incoación, los productores daneses podían registrarse como proveedores para la parte de la producción que tenían previsto exportar.

(235) Según Dinamarca, la diferencia fundamental entre proveedores y destinatarios justifica la diferencia de trato con arreglo a la Ley y la medida 6 no es, como afirma el denunciante, una forma de discriminación entre productores nacionales y extranjeros. Tampoco discrimina de ninguna otra manera, sino que se limita a garantizar que los gravámenes se recaudan de conformidad con la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de la Unión ([107]).

(236) La Comisión está de acuerdo en que la medida 6 no discrimina entre productores o empresas nacionales y extranjeros que se encuentren en la misma situación fáctica y jurídica. Los proveedores y los destinatarios se encuentran en una posición diferente desde el punto de vista de su papel en la cadena de suministro, que a su vez es el principio seguido por la Ley y también por la Directiva 2008/118/CE. La forma en que se grava a las empresas en virtud de la Ley depende de su papel en la cadena de suministro. La decisión de qué empresa pertenece a qué función se basa en criterios objetivos, sobre los que la empresa tiene un cierto nivel de control. Un importador puede, por ejemplo, decidir por sí mismo si desea realizar únicamente operaciones comerciales intermedias y así poder registrarse como proveedor y mantener su depósito libre de impuestos. Sin embargo, si desea realizar ventas directas, tendrá que estar registrado como destinatario y se gravará su depósito (al igual que sucede con los productores nacionales que realizan ventas directas).

(237) La Comisión concluye que, en el caso de la medida 6, la diferenciación en el momento del devengo del gravamen no da lugar a una discriminación entre productores nacionales y extranjeros o empresas que se encuentren en la misma situación fáctica y jurídica. Así pues, la medida 6 no es selectiva en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Por la misma razón, y dado que la diferencia entre un proveedor y un destinatario registrado con arreglo a la medida 6 corresponde al sistema previsto en la Directiva 2008/118/CE relativa a los impuestos especiales, no infringe el artículo 110 del TFUE. Esto se debe a que no impone un impuesto más elevado a las importaciones que a las mercancías nacionales y no constituye una protección indirecta contra los productos procedentes de otros Estados miembros.

8. **CONCLUSIONES**

(238) Por lo que se refiere a la medida 5, no se cumplía una de las condiciones del artículo 107, apartado 1, del TFUE, a saber, la presencia de fondos estatales. Por todo ello, la Comisión llega a la conclusión de que la medida 5 no constituía una ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(239) Por lo que se refiere a las medidas 1, 2, 3 y 6 no se cumplía una de las condiciones del artículo 107, apartado 1, del TFUE, a saber, la existencia de selectividad. Por todo ello, la Comisión llega a la conclusión de que las medidas 1, 2, 3 y 6 no constituían una ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

La Ley danesa sobre la imposición de las grasas saturadas en determinados productos alimenticios, Ley n.º 247 de 30 de marzo de 2011, en vigor desde el 1 de octubre de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012, no constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

([107]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de abril de 1998 en el asunto C-213/96, Outokumpu, ECLI:EU:C:1998:155, apartado 25; sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 1992 en el asunto C-149/91 yC-150/91, Sanders Adour y Guyomarc'h Orthez/ Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques, ECLI:EU:C:1992:261, apartado 18.

Artículo 2

El destinatario de la presente Decisión es el Reino de Dinamarca.

Hecho en Bruselas, el 6 de junio de 2019.

Por la Comisión
Phil HOGAN
Miembro de la Comisión