II

(Actos no legislativos)

DECISIONES

DECISIÓN (UE) 2018/884 DE LA COMISIÓN

de 16 de octubre de 2017

relativa a la ayuda estatal SA.32874 (2012/C) [ex SA.32874 (2011/NN)] ejecutada por Dinamarca

[notificada con el número C(2017) 4461]

(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, y en particular su artículo 108, apartado 2, párrafo primero ([1]),

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con el citado artículo, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

I. PROCEDIMIENTO

(1) Por correo electrónico de 17 de marzo de 2011, la Representación Permanente de Dinamarca ante la Unión Europea envió una notificación previa sobre la medida en cuestión (reducción y exención del impuesto vinculado a la protección del agua potable) a la Comisión.

(2) En el marco del examen de esta notificación previa, los servicios de la Comisión solicitaron información complementaria a las autoridades danesas el 27 de abril de 2011.

(3) Por correo electrónico de 16 de septiembre de 2011, las autoridades danesas comunicaron la información complementaria solicitada por los servicios de la Comisión el 27 de abril de 2011.

(4) Tras recepción de la información antes citada, dos reuniones técnicas tuvieron lugar entre las autoridades danesas y los servicios de la Comisión, el 3 de octubre y el 10 de noviembre de 2011. Tras la reunión de 10 de noviembre de 2011, las autoridades danesas proporcionaron nueva información complementaria a la Comisión.

(5) A continuación de la reunión de 10 de noviembre de 2011, la Representación Permanente de Dinamarca ante la Unión Europea, por correo electrónico de 17 de noviembre de 2011, también anunció la retirada de la notificación previa de la medida en cuestión.

([1]) Con efecto a partir del 1 de diciembre de 2009, los artículos 87 y 88 del Tratado CE han pasado a ser los artículos 107 y 108, respectivamente, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En ambos casos, las disposiciones son esencialmente idénticas. A efectos de la presente Decisión, las referencias a los artículos 107 y 108 del TFUE se entenderán hechas, cuando proceda, a los artículos 87 y 88 del Tratado CE, respectivamente. El TFUE también ha introducido ciertos cambios en la terminología, como la sustitución de los términos «Comunidad» por «Unión», «mercado común» por «mercado interior» y «Tribunal de Primera Instancia» por «Tribunal». En la presente Decisión se utilizará la terminología del TFUE.

(6) Por fax de 14 de diciembre de 2011, los servicios de la Comisión anunciaron a las autoridades danesas la apertura de un expediente de ayuda no notificada, con el número de referencia SA.32874 (2011/NN), dado que se había aplicado el impuesto incluso antes de la notificación previa sin la aprobación de la Comisión.

(7) Por correo electrónico de 27 de diciembre de 2011, la Representación Permanente de Dinamarca ante la Unión Europea dio a conocer a la Comisión una carta de las autoridades danesas en la que estas últimas anuncian el fin del régimen fiscal en cuestión el 31 de diciembre de 2011 y su sustitución por un aumento del impuesto general sobre el agua, cuyo mecanismo ya fue examinado por la Comisión en el marco del expediente de ayuda n.º NN 1/2005 ([2]).

(8) Por carta de 22 de marzo de 2012 ([3]), la Comisión informó a Dinamarca su decisión, con fecha de 21 de marzo de 2012, de incoar el procedimiento previsto en el artículo 108, apartado 2. del TFUE (en lo sucesivo, «procedimiento de investigación formal») respecto a la medida en cuestión. Invitó a las autoridades danesas a presentar sus observaciones en el plazo de un mes.

(9) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento (en lo sucesivo, «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 sobre la medida en cuestión.

(10) La Comisión recibió observaciones por parte de una parte interesada («Landbrug & Fødevarer»), denominada en lo sucesivo «parte interesada»). Las transmitió a Dinamarca dándole la posibilidad de comentarlas.

(11) Por correo electrónico de 16 de mayo de 2012, la Representación Permanente de Dinamarca ante la Unión Europea remitió a la Comisión una carta de las autoridades danesas que solicitaban una prórroga del plazo hasta el 11 de junio de 2012 para presentar sus observaciones. Esta prórroga de plazo fue concedida por fax con fecha de 24 de mayo de 2012.

(12) Por correo electrónico de 12 de junio de 2012, la Representación Permanente de Dinamarca ante la Unión Europea comunicó las observaciones de las autoridades danesas sobre la incoación del procedimiento de investigación formal.

(13) Por correo electrónico de 2 de julio de 2012, la Representación Permanente de Dinamarca ante la Unión Europea comunicó la respuesta de las autoridades danesas a las observaciones formuladas por la parte interesada.

(14) Por carta con fecha de 10 de septiembre de 2013, los servicios de la Comisión solicitaron aclaraciones a las autoridades danesas sobre sus observaciones relativas a la incoación del procedimiento de investigación formal.

(15) Por correo electrónico de 7 de noviembre de 2013, las autoridades danesas remitieron las aclaraciones solicitadas. Proporcionaron nueva información complementaria por correo electrónico de 19 de abril de 2016, en respuesta a una carta de la Comisión con fecha de 10 de noviembre de 2015.

II. **DESCRIPCIÓN**

(16) El 27 de diciembre de 2008, el Parlamento danés adoptó una disposición que establecía un impuesto sobre los permisos de captación de aguas subterráneas, cuyo producto está destinado a la financiación de la identificación y de la planificación de la gestión de las zonas que revisten una importancia particular para el abastecimiento de agua potable. Esta disposición se incorporó al capítulo IV *bis* (artículo 24) de la ley codificada n.º 935 de 24 de septiembre de 2009.

(17) El impuesto, calculado en función del volumen de agua que puede extraerse anualmente en virtud del permiso, asciende a 0,305 coronas danesas (DKK) (aproximadamente 0,04 EUR) por m^3 para 2009, 0,315 DKK para 2010 y 0,310 DKK para 2011.

([2]) En el marco de este expediente, la Comisión concluyó que el mecanismo de imposición no incluía elementos de ayuda estatal.
([3]) Carta SG-Greffe(2012) D/5011.
([4]) DO C 114 de 19.4.2012, p. 4.

(18) El impuesto, cuya percepción inicialmente estaba prevista hasta finales de 2017, debe ser abonado íntegramente por los propietarios de sistemas generales de distribución de agua ([5]) (artículo 24 *bis* de la ley codificada). Los usuarios titulares de un permiso de captación para su propio pozo solo pagan un tercio del impuesto, calculado sobre el volumen que puede ser captado por año. Cuando el permiso se refiere a una cantidad superior a 25 000 m³, su titular paga un tercio del impuesto sobre una cantidad de 25 000 m³ (artículo 24 *ter* de la ley codificada). Se concede una exención total a los titulares de un permiso de captación correspondiente a un volumen de agua que no sobrepase 6 000 m³ al año (artículo 24 *quater* de la ley codificada).

(19) Según las informaciones disponibles, se entregaron 85 000 permisos de captación privados en Dinamarca. La gran mayoría de ellos concierne al sector agrícola. El número de permisos correspondientes a un volumen que no sobrepase 6 000 m³ se estima en 75 000. Las autoridades danesas no pueden garantizar que todas las empresas danesas del sector agrícola posean su propio permiso de extracción y por lo tanto no dependen del aprovisionamiento público, pero según ellas, las explotaciones que podrían conectarse a un sistema de distribución público poseen normalmente un permiso de captación y solo recurren al sistema público para las necesidades domésticas.

(20) Las cifras proporcionadas por las autoridades danesas para el año 2009 ponen de manifiesto que 12 275 titulares de permiso se beneficiaron de una reducción del impuesto por un importe anual medio de 1 080 EUR, correspondientes, en promedio, a una cantidad de agua de 35 500 m³. Los datos relativos al período 2009-2011 ponen de manifiesto que, en el sector agrícola, 1 091 empresas se beneficiaron de reducciones de impuestos que sobrepasaban el límite *de minimis*. Las autoridades danesas precisaron que 106 titulares de permiso están registrados como empresas de transformación alimentaria.

III. **MOTIVOS PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL**

(21) La Comisión incoó el procedimiento de investigación formal por las siguientes razones:

— durante el examen del expediente, la Comisión había constatado que la medida en cuestión correspondía *prima facie* a la definición de una ayuda estatal, ya que la otorgaba el Estado (que se privaba de recursos concediendo una reducción o una exención de impuestos), favorecía a determinadas empresas (en el marco del expediente, en su gran mayoría los empresarios del sector agrícola titulares de permisos de extracción privados y, entre estos, a los que se beneficiaban de una exención más que de una reducción, beneficiándose todos de una disminución de la carga financiera que les correspondía), podía afectar a los intercambios comerciales y podía falsear la competencia;

— las explicaciones proporcionadas por las autoridades danesas no permitían concluir en la aplicabilidad de los reglamentos *de minimis* que cubren respectivamente las actividades de producción primaria [Reglamento (CE) n.º 1535/2007 de la Comisión ([6])] y la transformación/comercialización de productos agrícolas [Reglamento (CE) n.º 1998/2006 de la Comisión ([7])], ni justificar la diferenciación de los niveles de tributación por la lógica del sistema fiscal;

— el elemento de ayuda no parecía conforme a las disposiciones pertinentes de las directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (en lo sucesivo, «directrices medioambientales») ([8]), a las cuales remiten las directrices de la Comunidad sobre ayudas estatales en el sector agrícola y forestal 2007-2013 ([9]), ni a las disposiciones del marco temporal comunitario aplicable a las medidas de ayuda estatal para facilitar el acceso a la financiación en el actual contexto de crisis económica y financiera (en lo sucesivo, «marco temporal para las ayudas de crisis») ([10]), alegadas por las autoridades danesas.

IV. **OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES DANESAS**

(22) En su carta enviada por correo electrónico del 12 de junio de 2012, las autoridades danesas proporcionaron una nueva descripción detallada de la medida en cuestión y del contexto en el cual se inscribe, y luego da a conocer su propio análisis de la medida. Este análisis, detallado a continuación, parte del postulado que la medida no incluye elementos de ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, no solo porque no es selectiva, sino también porque se justifica por la naturaleza del sistema fiscal danés. Continúa por otro postulado según el cual, aunque la medida debía incluir un elemento de ayuda estatal, esta ayuda sería compatible con el mercado interior. Por último, concluye con un argumento según el cual, incluso si la Comisión debía estimar que la medida en cuestión incluye ayudas estatales incompatibles con el mercado interior, distintos factores abogan por una no recuperación de las ayudas.

([5]) La expresión «sistema general de distribución de agua» designa las instalaciones públicas o privadas que abastecen al menos a 10 hogares con agua potable.

([6]) Reglamento (CE) n.º 1535/2007 de la Comisión, de 20 de diciembre de 2007, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas *de minimis* en el sector de la producción de productos agrícolas (DO L 337 de 21.12.2007, p. 35).

([7]) Reglamento (CE) n.º 1998/2006/CE de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas *de minimis* (DO L 379 de 28.12.2006, p. 5).

([8]) DO C 82 de 1.4.2008, p. 1.

([9]) DO C 319 de 27.12.2006, p. 1.

([10]) DO C 16 de 22.1.2009., p. 1. Este marco se extendió en 2009 a la producción agrícola primaria (DO C 261 de 31.10.2009, p. 2) y fue posteriormente prorrogado hasta finales de 2011 en todos los sectores en que es aplicable (DO C 6 de 11.1.2011, p. 5).

Ausencia de ayuda estatal

(23) Las autoridades danesas no comparten el punto de vista de la Comisión de que la medida en cuestión incluye un elemento de ayuda que cumple todas las condiciones del artículo 107, apartado 1, del TFUE. En particular, estiman que el impuesto percibido en virtud del artículo 24 *ter* de la ley codificada (véase el considerando 18) no favorece a determinadas empresas o a determinadas producciones. Por lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 24 *quater* de la ley codificada, indican que, aunque esta confiere una ventaja selectiva, esta ventaja está tan limitada que no puede falsear la competencia y afectar los intercambios entre Estados miembros.

(24) En apoyo de su primer argumento, a saber que el impuesto no favorece a determinadas empresas o producciones, las autoridades danesas se remiten a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que precisa en primer lugar que conviene examinar si una medida estatal adoptada «[…] en el marco de un régimen jurídico determinado […] constituye una ventaja para determinadas empresas con relación a otras que se encuentran en una situación efectiva y jurídica comparable» ([11]), pero también que los impuestos o tasas que introducen una diferenciación entre empresas y que, por lo tanto, son selectivos *prima facie*, no entran en la definición de las ayudas estatales cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza y de la economía del sistema fiscal en cuestión ([12]). Según ellas, siempre sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal, conviene sobre todo determinar cuál debe ser el sistema normal o de referencia que debe utilizarse para estudiar la selectividad de una medida, y luego verificar si determinadas empresas cubiertas por este sistema de referencia obtienen una ventaja con relación a las otras empresas que participan en el mismo sistema.

(25) Apoyándose en estas referencias a la jurisprudencia, las autoridades danesas indican que la Comisión se limitó, en el considerando 15 de la decisión de incoación, a afirmar que la medida en cuestión favorece a determinadas empresas (los empresarios agrícolas titulares de permisos de captación privados y, entre estos, los que se benefician de una exención más que de una reducción, beneficiándose todos de una disminución de la carga financiera que debería incumbirles), sin proporcionar mayor justificación, y que por lo tanto parece considerar que el impuesto instaurado por el artículo 24 *bis* de la ley codificada, es decir el impuesto que deben pagar los propietarios de sistemas generales de distribución de agua, debe servir de marco de referencia para todos los demás propietarios de instalaciones de captación de agua, y que estos últimos propietarios se encuentran en una situación efectiva y jurídica comparable a la de las primeras citadas y a empresas que reciben agua de un sistema general de distribución de agua, lo que hace que las reducciones y exenciones previstas en los artículos 24 *ter* y *quater* sean portadoras de una ventaja selectiva.

(26) Las autoridades danesas no comparten el punto de vista de la Comisión. Según ellas, el impuesto previsto por el artículo 24 *bis* de la ley codificada no puede considerarse como el marco de referencia por utilizar por el simple hecho de que es más elevado que los previstos por los artículos 24 *ter* y *quater*. Además el número de propietarios de instalaciones generales sujetos al impuesto previsto por el artículo 24 *bis* de la ley codificada es claramente inferior al de los propietarios de instalaciones sujetos al impuesto previsto en el artículo 24 *ter*. Según ellas, la instauración del régimen fiscal en 2009 implicó la aparición de dos sistemas de referencia: Uno, *sui generis*, para los propietarios de instalaciones generales de distribución de agua (e, indirectamente, para las empresas que tienen el derecho a utilizar el agua suministrada por estas) y otro aplicable a todos los demás propietarios de instalaciones de captación de aguas subterráneas.

(27) Para las autoridades danesas, la coexistencia de dos sistemas de referencia hace que los que pagan el impuesto previsto en el artículo 24 *bis* de la ley codificada no se encuentren en una situación jurídica comparable a la de las empresas que pagan el impuesto previsto por el artículo 24 *ter* o que se benefician de una exención en virtud del artículo 24 *quater* de esta misma ley, por las siguientes razones:

— los propietarios de instalaciones generales de distribución de agua, contrariamente a los otros, deben suministrar agua potable y pueden incluir la cuota tributaria en el precio facturado a los consumidores;

— los consumidores y empresas que se encuentran en la zona de abastecimiento de una instalación general de distribución de agua no pueden cambiar de proveedor;

— los propietarios de instalaciones generales de distribución de agua no son empresas, ya que el Tribunal define a estas últimas como cualquier entidad, cualquiera que sea su forma o su estatuto jurídico, que ejerce una actividad económica (esta última a su vez definida como la oferta de bienes y servicios en un mercado); como los suministradores de agua no pueden ampliar su clientela debido a la imposibilidad para los consumidores de cambiar de proveedor, no existe mercado expuesto a la competencia;

([11]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2008, en el asunto British Aggregates, C-487/06, ECLI:EU:C:2008:757, punto 82.

([12]) Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2001, en el asunto Adria Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contra Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, punto 42, y sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011, en el asunto Comisión contra los Países Bajos, C-279/08, ECLI:EU:C:2011:551, punto 62.

— en este contexto, no puede considerarse que los que se soportaron la fiscalidad prevista en los artículos 24 *ter* y *quater* de la ley codificada se habían beneficiado de una ventaja en relación con los que pagaron el impuesto previsto por el artículo 24 *bis* de la ley codificada, dado que estos últimos no son empresas;

— las empresas que utilizan los servicios de una instalación general de distribución de agua pagan el impuesto de manera indirecta (ver primer guion) y tributan en función de su consumo real de agua, contrariamente a las empresas que captan su propia agua y tributan por el volumen de captación autorizado, independientemente de su consumo real;

— los propietarios privados de instalación de captación de agua deben solicitar regularmente un derecho de captación, dado que los permisos tienen una duración de diez a quince años (para el regadío el período de tiempo es de quince años), lo que implica un riesgo de doble imposición, puesto que el impuesto se aplica al volumen de agua que puede ser captado y no al volumen efectivamente consumido;

— dado que existe una diferencia de base impositiva entre las instalaciones generales de distribución de agua y las instalaciones de captación privadas, podría ser que el impuesto menos elevado pagado por las empresas propietarias de instalaciones privadas no incluya ninguna ventaja económica, por ejemplo cuando durante un año las precipitaciones reducen las necesidades de irrigación y, por consiguiente, el consumo de agua es de una cantidad inferior a la que puede captarse y está sometida al impuesto; según los datos proporcionados por la base Jupiter, administrada por la Oficina Nacional de Estudios Geológicos para Dinamarca y Groenlandia, durante el período 2009-2011, las explotaciones agrícolas solo consumieron aproximadamente un 34 % de la cantidad cubierta por permisos de captación (estas cifras presentan no obstante un cierto grado de incertidumbre, dado que los productores primarios no estaban obligados a medir la cantidad exacta de agua captada), siendo este porcentaje del 48 % para las empresas de transformación alimentaria;

— las empresas que se encuentran en la zona atendida por una instalación general de distribución de agua tienen la posibilidad de conectarse a esta última, mientras que las que se encuentran fuera de la zona están habilitadas para instalar su propio sistema de captación de agua; pero el coste de la instalación y el mantenimiento de este sistema privado, así como de la eventual purificación del agua, corresponden a la empresa, al igual que el coste de los controles de calidad que pudieran solicitar los municipios.

(28) Las autoridades danesas también subrayan que los que pagan el impuesto previsto en el artículo 24 *bis* de la ley codificada no se encuentran en una situación factual comparable a la de las empresas que pagan el impuesto previsto por el artículo 24 *ter*, o que se benefician de una exención en virtud del artículo 24 *quater* de esta misma ley, por las siguientes razones:

— las explotaciones agrícolas que captan su propia agua no entran en competencia directa con las empresas conectadas a una instalación general de distribución de agua; su localización geográfica implica que la casi totalidad de ellas poseen su propio sistema de abastecimiento de agua, e incluso si existieran explotaciones conectadas a un sistema general de distribución de agua, las que consumen grandes cantidades de agua deben poseer un permiso de captación complementario para reservar el agua potable procedente de la instalación general de distribución al consumo de los hogares;

— numerosas explotaciones y empresas poseen un permiso de captación de aguas superficiales y por lo tanto no tributan por la captación de aguas subterráneas ([13]); la aplicación de un impuesto inferior a las explotaciones que captan aguas subterráneas sirvió para eliminar la diferencia de tratamiento entre las empresas que captaban aguas subterráneas y las que captaban aguas superficiales exentas de tributación;

— la calidad del agua no es la misma según se trate de empresas conectadas a una instalación general de distribución o de empresas titulares de un permiso de captación; el agua suministrada por las instalaciones generales debe ser potable, mientras que el agua procedente de captaciones privadas supera a menudo el contenido máximo admisible de plaguicidas, nitratos y bacterias, y los titulares de permisos de captación deben invertir entre 10 000 y 50 000 DKK para cumplir las normativa sobre agua potable.

(29) Las autoridades danesas subrayan que el sistema de imposición danés establece una distinción, no entre empresas de distintos sectores que se encuentran en una situación idéntica, sino entre las empresas que poseen una instalación de captación de agua y las que no. Por el contrario, no establece distinción entre procesos o productos potencialmente sustituibles comercializados en un mercado en competencia, puesto que el agua captada no pasa posteriormente al mercado. Del mismo modo, el hecho de que los productores primarios no puedan elegir libremente entre la captación y el abastecimiento a partir de una instalación general de distribución, debido a su situación geográfica, implica que no existe un vínculo potencial de competencia ni ninguna forma de sustitución entre el agua subterránea captada para el regadío y el agua potable distribuida a las empresas y a los ciudadanos por las instalaciones generales de distribución.

([13]) La cantidad total de aguas superficiales que puede ser extraída es de aproximadamente 188 millones de m^3 al año, de los cuales 13 millones de m^3 para los productores primarios (aproximadamente 500 explotaciones), esencialmente utilizados para el regadío. El mayor permiso otorgado para el regadío durante el período 2009-2011 fue de 270 000 m^3 al año, y para la ganadería, de 511 000 m^3 al año.

(30) Según las autoridades danesas, todos estos elementos llevan a la conclusión de que el impuesto aplicado a los propietarios de instalaciones generales de distribución de agua no otorga una ventaja selectiva a las empresas que tienen el derecho a captar agua, dado que, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen fiscal (protección del agua potable), ninguna otra empresa o producción se encuentra en una situación efectiva y jurídica comparable ni ha sido discriminada.

(31) En lo relativo a la relación entre las empresas que pagan el impuesto previsto por el artículo 24 *ter* de la ley codificada y las exentas de tributación con arreglo al artículo 24 *quater* de la misma ley, las autoridades danesas reconocen que las empresas que ejercen una actividad económica y que se han beneficiado de una exención obtuvieron una ventaja competitiva en relación con sus competidores que tuvieron que pagar un impuesto en virtud del artículo 24 *ter*. No obstante, estiman que esta selectividad de la exención solo se aplica en relación con estos competidores, y no en relación con las empresas que son directamente gravadas con arreglo al artículo 24 *bis* de la ley codificada, o indirectamente por medio de su factura de agua tras haberse abastecido a partir de una instalación general de distribución, dado que estas no se encuentran en una situación comparable.

Justificación por la naturaleza o la economía del sistema fiscal

(32) Según las autoridades danesas, si la Comisión persiste en estimar que el impuesto danés, tal como se ha aplicado, favorece a determinadas empresas a pesar de las diferencias de situación efectiva y jurídica mencionadas, las excepciones previstas por el régimen fiscal se justifican por la naturaleza y la gestión del sistema fiscal danés y, por lo tanto, el régimen fiscal no incluye elementos de ayuda estatal, aunque reconocen de nuevo que efectivamente existe una diferencia de tratamiento entre las empresas que pagan el impuesto instaurado por el artículo 24 *ter* de la ley codificada y las que están exentas con arreglo al artículo 24 *quater*. Si la Comisión mantiene que las disposiciones del artículo 24 *bis* de la ley codificada constituyen el régimen fiscal normal y que las medidas previstas por los artículos 24 *ter* y 24 *quater* de la misma ley constituyen excepciones selectivas, estas últimas se justifican a la luz de la naturaleza o de la economía del sistema fiscal danés.

(33) A este respecto, las autoridades danesas alegan que el impuesto inferior pagado por los operadores distintos de los propietarios de instalaciones generales de distribución de agua se justifica, entre otras cosas, por el hecho de que los propios agricultores y otros propietarios privados de instalaciones de distribución de agua deben financiar el coste de la captación de agua, y no pueden conectarse a una instalación general si se encuentran fuera de la zona abastecida por dichas instalaciones. A este argumento se añade aquel según el cual el impuesto sirve para financiar la protección y la conservación de los recursos de agua potable, y no para permitir a los agricultores regar sus cultivos con agua potable. Según las autoridades danesas, estos argumentos bastan para justificar la diferenciación del régimen fiscal, que se basa en una serie de diferencias factuales y jurídicas acorde con el objetivo del régimen.

(34) En lo relativo a la reducción del impuesto y a la limitación a 25 000 m^3 previstas por el artículo 24 *ter* de la ley codificada, las autoridades danesas reivindican varios argumentos:

— esta medida afectaba a todas las empresas, independientemente de su tamaño, localización y sector;

— la reducción se fijó en dos tercios del importe del impuesto, sobre la base de estimaciones realizadas en el momento de la introducción del impuesto que describían la utilización efectiva de un tercio de las cantidades registradas en los permisos de captación; estas estimaciones fueron confirmadas por datos recogidos después de la entrada en vigor del impuesto, que pusieron de manifiesto que, durante el período 2009-2011, las empresas agrícolas del sector de la producción primaria utilizaron el 34 % de las cantidades de agua registradas en su permiso de captación (por lo que se refiere a las empresas de transformación y comercialización de productos agrícolas, la tasa de utilización de los permisos alcanzó un 48 % durante el mismo período, pero como las empresas agrícolas del sector de la producción primaria representan más del 90 % de los permisos otorgados, se decidió fijar la tasa de utilización del 34 % para todos los beneficiarios, de tal modo que el sistema fuese administrativamente gestionable);

— sin el límite, el impuesto previsto por el artículo 24 *ter* de la ley codificada habría aportado 60 millones de DKK, es decir más del doble del importe previsto por su parte en la financiación de las actividades de planificación previstas, y se habría distribuido peor el peso del impuesto entre agricultores (rango de 80 a 335 EUR por pagar, con la limitación, y de 40 a 35 000 EUR, sin limitación); además, si las empresas agrícolas hubieran tenido que pagar la totalidad del impuesto, y no un tercio, el importe cobrado habría sido de 138 millones de DKK solo para la producción primaria;

— la limitación permite mantener un determinado nivel de igualdad entre las empresas que utilizan aguas superficiales (que no tributan) y las que utilizan aguas subterráneas;

— como el impuesto se calcula sobre la base de la cantidad que puede ser captada y no sobre el consumo efectivo, la ausencia de una limitación habría obligado a determinadas empresas a pagar importes desproporcionados;

— la limitación permite instaurar un importe fijo cobrado a las empresas titulares de permisos para más de 25 000 m³, que representan el 61 % de las explotaciones agrícolas, y quienes resultan beneficiadas son en realidad el 39 % de empresas titulares de permisos de captación para menos de 25 000 m³, que solo pagaron una parte de este impuesto global; la ventaja representa como máximo aproximadamente 250 EUR al año, es decir un importe claramente inferior a la limitación *de minimis*;

— la limitación permite atenuar los efectos de circunstancias naturales (por ejemplo, factores climáticos que influyen en las necesidades de riego, variables de una región a otra), sobre empresas que producen los mismos productos;

— en este caso concreto, el agua constituye un factor de producción y no un producto en sí; ahora bien, la Comisión, en el marco del expediente N 472/02 ([14]), relativo a la limitación permanente del impuesto sobre bienes inmuebles «por mil», había concluido que la limitación fijada estaba justificada por la lógica del sistema fiscal, principalmente debido a la función central de las tierras como factor de producción agrícola;

— la limitación no es selectiva en el plano material ni en el plano regional, ya que era aplicable a las empresas de todos los sectores, cualquiera que fuera su tamaño o su consumo de agua, no estaba regida por ningún criterio (incluido geográfico) que hubiese excluido a cualquier empresa, y las autoridades no poseían ningún poder discrecional que les hubiese permitido otorgar excepciones respecto de las reglas de cálculo del impuesto (a este respecto, se refieren a las decisiones de la Comisión en los expedientes N 159/2009 y N 480/2007);

— si, a pesar de todo, la Comisión estimase que el límite es selectivo, este se justifica por la lógica del sistema fiscal danés, dado que aproximadamente el 61 % de los titulares de permisos de captación de agua privados pagan el impuesto máximo previsto por el artículo 24 *ter* de la ley codificada y, por lo tanto, el pago de este importe máximo debe considerarse la norma; el objetivo del impuesto consistía en obtener ingresos para financiar las acciones de los municipios en favor de la protección del agua, y el establecimiento de un límite tenía por objeto evitar una carga financiera no razonable en el sector, garantizando al mismo tiempo un reparto equitativo de esta carga entre operadores que realizan las mismas producciones, pero enfrentados a necesidades de agua influidas por parámetros naturales (naturaleza de los suelos, nivel de las precipitaciones);

— la existencia del límite puede justificarse a la luz de las disposiciones de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas ([15]), ya que dicho límite se deriva de la lógica redistributiva del impuesto (punto 24 de la Comunicación de la Comisión), no deja ningún margen para ningún poder discrecional y está asociado a un factor de gran importancia en el proceso de producción (punto 27 de la Comunicación de la Comisión), parámetros todos que permiten concluir una justificación por la naturaleza y la economía del sistema fiscal; a este respecto, las autoridades danesas se remiten de nuevo a la decisión de la Comisión en el expediente N 472/02 para hacer hincapié en la importancia del agua como factor de producción.

(35) Por lo que se refiere a la exención prevista por el artículo 24 *quater* de la ley codificada y la discriminación entre empresas de un mismo sector alegada en la decisión de apertura formal de una investigación, las autoridades danesas alegan que la economía del sistema fiscal hace que sea lógica una exención de la categoría global de pequeños permisos de captación, debido a la baja cuantía del producto que podría extraerse del impuesto y a la baja presión ejercida por la captación sobre los recursos hídricos. Indican que, como el impuesto se calcula sobre la base de la cantidad de agua que puede teóricamente captarse según el permiso, las empresas solo habrían tenido que pagar aproximadamente 81 EUR en 2009, 84 EUR en 2010 y 83 EUR en 2011. Además, como la gran mayoría de los permisos de captación concedidos solo se referían a una cantidad media de 1 000 m³ al año, el importe de la exención solo fue de 40 EUR para todo el período. Además, los permisos para volúmenes pequeños (correspondientes a una cantidad que no exceda de 6 000 m³) se distinguen de los demás por el hecho de que su concesión no es de declaración obligada, lo que implica que no existe un registro de permisos que pudiera ser utilizado por las autoridades fiscales danesas.

(36) Las autoridades danesas concluyen su análisis de la selectividad indicando que solamente la exención prevista por el artículo 24 *quater* de la ley codificada podría considerarse selectiva porque favorece a determinadas empresas, pero que en cualquier caso está justificada por la naturaleza y la economía del sistema fiscal danés. Añaden que, si la Comisión persistiese en creer que el régimen fiscal previsto en el artículo 24 *bis* de la ley codificada constituye el sistema que debe tomarse como referencia, no existe en ningún caso discriminación en este sistema, habida cuenta de las diferencias de contexto efectivo y jurídico descritas.

([14]) Decisión C(2003) 777 fin COR modificada [véase el documento C(2003) 1224 fin].
([15]) DO C 384 de 10.12.1998, p. 3.

Distorsión de la competencia y restricción del comercio entre los Estados miembros

(37) En sus cartas enviadas por correo electrónico de 12 de junio de 2012 y 7 de noviembre de 2013, las autoridades danesas abordan estas cuestiones en dos aspectos: en primer lugar, una comparación entre, por una parte, el régimen fiscal previsto por el artículo 24 *bis* de la ley codificada y, por otra, los previstos por los artículos 24 *ter* y *quater*; luego una comparación entre, por una parte, el régimen fiscal previsto por el artículo 24 *ter* y, por otra, el establecido por el artículo 24 *quater*.

(38) Por lo que se refiere a la primera comparación, las autoridades danesas subrayan que si una medida nacional no cumple el criterio de selectividad, esta medida tampoco puede falsear la competencia ni afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Como consideran haber demostrado que la reducción o la exención del impuesto no otorga ninguna ventaja a los que se benefician de ella, en relación con otras empresas que se encuentren en la misma situación jurídica o efectiva, no puede tratarse de una distorsión de la competencia en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(39) Por lo que se refiere a la segunda comparación, las autoridades danesas reconocen que los beneficiarios de una exención obtuvieron una ventaja en relación con otras empresas, pero subrayan que el valor de esta exención es tan bajo que no ha tenido ninguna incidencia en las condiciones de competencia en el mercado interior; la prueba es que ninguna empresa se ha quejado. Estiman por otro lado que corresponde a la Comisión demostrar que una medida de ayuda puede falsear la competencia. A este respecto, se remiten a la sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de octubre de 1996 en el asunto C-329/93, República Federal de Alemania y Hanseatische Industrie-Beteiligungen GmbH y Bremer Vulkan Verbund AG contra Comisión de las Comunidades Europeas ([16]), y en particular a su punto 52, en el cual se indica lo que sigue: «[…]si bien, en determinados casos, de las propias circunstancias en las que se concedió la ayuda es posible deducir que podía afectar a los intercambios entre los Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia, la Comisión debe al menos mencionar dichas circunstancias en los motivos de su Decisión […]». Según ellas, la Comisión se limitó simplemente a mencionar los volúmenes de intercambios de productos agrícolas de Dinamarca en su decisión de incoar el procedimiento, y por lo tanto no justificó suficientemente las razones por las cuales estima que el régimen fiscal danés puede amenazar la competencia y el comercio en el mercado interior. Para ilustrar la baja cuantía de la exención, indican que una empresa exenta por la cantidad máxima (6 000 m^3) se benefició de una ayuda de 610 DKK (aproximadamente 81 EUR) en 2009, de 630 DKK (aproximadamente 84 EUR) en 2010 y de 620 DKK (aproximadamente 83 EUR) en 2011, en relación con las que obtuvieron una reducción de impuesto en virtud del artículo 24 *ter* de la ley codificada. Además la gran mayoría de las explotaciones exentas solo son titulares de un permiso de captación para una cantidad de 1 000 m^3, lo que reduce en consecuencia el importe de la exención. Como el impuesto sobre la captación se derogó el 1 de enero de 2012, las explotaciones exentas pudieron recibir además una ayuda de 250 EUR en comparación con las que solo se beneficiaron de una reducción. Todos los importes mencionados entran dentro de los límites establecidos por los reglamentos *de minimis* en lo que se refiere tanto a la producción agrícola primaria como a la transformación alimentaria, y por lo tanto no pueden falsear la competencia.

Compatibilidad

a) *Sector de la producción primaria*

(40) Las autoridades danesas prosiguen su análisis indicando que una eventual ayuda vinculada a los regímenes fiscales previstos por los artículos 24 *ter* y *quater* de la ley codificada sería en cualquier caso compatible con el mercado interior.

(41) Por lo que se refiere a la reducción de impuestos prevista por el artículo 24 *ter* de la ley codificada, las autoridades danesas estiman que las disposiciones de los puntos 151 a 159 de las directrices en favor del medio ambiente se cumplieron, en el sentido de que el impuesto recaudado es un impuesto medioambiental cuya reducción es necesaria y proporcionada, cualquiera que sea el caso hipotético considerado (a saber, un análisis en cuyo marco el escenario de referencia utilizado sería el impuesto previsto por el artículo 24 *bis* de la ley codificada, o un análisis en cuyo marco el escenario de referencia utilizado sería el impuesto mismo previsto por el artículo 24 *ter* de la ley codificada, pero donde se podría considerar que el límite de 25 000 m^3 otorga una ventaja a los titulares de un permiso de captación de agua por más de 25 000 m^3).

Impuesto medioambiental (punto 151 de las directrices medioambientales)

(42) Las autoridades danesas ilustran el carácter medioambiental del impuesto remitiéndose al objetivo general del régimen fiscal, a saber la protección de los recursos de agua potable, y destacando que la acción de Dinamarca

([16]) Sentencia del Tribunal de Justicia del 24 de octubre de 1996, en el asunto República Federal de Alemania y Hanseatische Industrie-Beteiligungen GmbH y Bremer Vulkan Verbund AG contra Comisión de las Comunidades Europeas, C-329/93, C-62/95 y C-63/95, ECLI:EU:C:1996:394.

sobre este tema va más allá de las obligaciones de la Directiva marco europea sobre el agua, cosa que no hacen necesariamente otros Estados miembros. Añaden que el sistema ha sido diseñado de tal modo que los mayores contribuidores (los propietarios de sistemas generales de distribución de agua) puedan repercutir el impuesto sobre los consumidores en función de su consumo, y alentarles así a consumir menos. Según ellas, el hecho de prever reducciones y exenciones de impuestos para aquellos que captan su propia agua ha permitido gravar aún más al grupo de los que utilizan más agua potable.

Necesidad de la ayuda (punto 158 de las directrices medioambientales)

(43) Por lo que se refiere al criterio definido en el punto 158, letra a), de las directrices medioambientales (que establece que la elección de los beneficiarios debe basarse en criterios objetivos y transparentes y la ayuda debe concederse en principio de la misma manera para todos los competidores del mismo sector/mercado en cuestión, si se encuentran en una situación de hecho similar), las autoridades danesas rebaten el argumento de la Comisión de que habrían efectuado una comparación entre operadores no agrícolas titulares de un permiso de captación y operadores del sector agrícola. Según ellas, el régimen fiscal no establece distinción entre empresas situadas dentro y fuera de algunos sectores, pero que por el contrario todo propietario de un sistema de distribución de agua no general autorizado a captar más de 6 000 m³ de aguas subterráneas al año, cualquiera que sea su sector de actividad, está sometido al impuesto establecido por el artículo 24 *ter* de la ley codificada. En caso de que se considerase que el límite de 25 000 m³ otorga una ventaja a los titulares de un permiso de captación de agua por más de 25 000 m³, se cumplen los requisitos de objetividad y transparencia en la elección de los beneficiarios, puesto que la reducción del impuesto se aplica de la misma manera a todas las empresas de un mismo sector que se encuentran en la misma situación efectiva (titularidad de un permiso de captación de agua por más de 25 000 m³).

(44) Las autoridades danesas se preguntan también por qué, al mencionar los criterios objetivos y transparentes que deben presidir la elección de los beneficiarios, la Comisión se interesa por las empresas de los demás Estados miembros que no se beneficiarían de la misma ventaja que las empresas danesas que pagan un impuesto reducido o que están exentas del impuesto, puesto que las empresas extranjeras no están sometidas al sistema de tributación danés. A este respecto, se remiten a la Decisión C30/2009 de la Comisión ([17]), en la cual esta última concluyó que los criterios de elección antes citados son objetivos y claros.

(45) Por lo que se refiere al criterio definido en el punto 158, letra b), de las directrices medioambientales (criterio según el cual el impuesto medioambiental sin reducción debe conducir a un aumento sustancial de los costes de producción para cada sector o categoría de beneficiarios individuales), las autoridades danesas explican que, según una estimación del fisco danés, las empresas del sector primario pagaron un importe total de 26 millones de DKK por año, en concepto del impuesto previsto por el artículo 24 *ter* de la ley codificada durante el período 2009-2010, y habrían tenido que pagar aproximadamente 138 millones de DKK por año si se hubieran sometido al mismo impuesto que los propietarios de sistemas generales de distribución de agua, lo que habría representado un sobrecoste del 430 % para el sector. En lo que se refiere a los costes de producción propiamente dichos, las autoridades danesas proporcionan un ejemplo en cifras que pone de manifiesto que el sobrecoste por hectárea puede estimarse en 347 DKK, es decir un aumento de los costes de producción del 4,3 al 7,7 % según el cultivo (este cálculo se basa en la hipótesis de una explotación que cultiva 100 hectáreas, titular de un permiso de captación de 1 200 m³ por hectárea y que paga un impuesto de 0,31 DKK por hectárea, lo que habría dado, en caso de pago íntegro del impuesto, un coste total de 37 200 DKK – 100 × 1 200 × 0,31 – es decir un sobrecoste de 34 700 DKK o incluso de 347 DKK por hectárea, ya que la explotación está sujeta al pago de un impuesto de 2 500 DKK con arreglo al artículo 24 *ter* de la ley codificada, con el límite de 25 000 m³). Según ellas, un aumento de los costes de producción que puede alcanzar casi el 8 % es considerable (a este respecto, se remiten a la decisión de la Comisión en el expediente de ayuda estatal N 327/2008 ([18]), en la cual un aumento de los costes de producción del 3 % se juzgó considerable) y permite considerar que el criterio del punto 158, letra b), de las directrices medioambientales se cumple. Estiman por otra parte que esta misma lógica prevalece cuando se prevé la aplicación del límite de 25 000 m³. Sin este límite, el impuesto suplementario a pagar habría implicado una subida de los costes de producción de entre el 1,25 y el 2,20 %. Esta subida es ciertamente inferior a la mencionada en la decisión N 327/2008, pero debe verse desde la perspectiva de la imposibilidad de trasladarla al consumidor (véase el considerando siguiente).

(46) Por último, por lo que se refiere al criterio definido en el punto 158, letra c), de las directrices medioambientales (criterio según el cual el aumento sustancial de los costes de producción no puede trasladarse a los clientes sin causar importantes reducciones de las ventas), las autoridades danesas estiman que, cualquiera que sea el escenario de referencia considerado (véase el considerando 41), los productores primarios no pueden repercutir la subida de los costes de producción a los consumidores, sino que deben soportar ellos mismo esta pérdida, ya que el agua utilizada por los productores para cultivos en suelos que requieren regadío sirve para grandes cultivos que

([17]) DO C 105 de 24.4.2010, p. 3.
([18]) Documento C(2009) 8093 final.

no son de mejor calidad que los no regados, porque se practican en suelos que no necesitan regadío, y los productos contemplados también se importan en grandes cantidades, aunque sus precios son fijados por los mercados internacionales en los cuales los explotadores daneses, cuya cuota de mercado es muy baja habida cuenta del pequeño tamaño de sus explotaciones, apenas pueden tener influencia con sus sobrecostes. Según ellas, el pago íntegro del impuesto habría obligado a los explotadores a reducir su captación de agua, con la consiguiente pérdida de cosecha y de ingresos, y con los efectos de la crisis económica que expusieron aún más las explotaciones al impacto de los aumentos de los costes de producción, habría creado una distorsión de la competencia entre las explotaciones con gran necesidad de regadío y las que tienen necesidades menores o nulas.

Proporcionalidad de la ayuda (punto 159 de las directrices medioambientales)

(47) Las autoridades danesas destacan que, en virtud del punto 159 de las directrices medioambientales, una de las tres condiciones mencionadas en este punto debe cumplirse para que el criterio de la proporcionalidad se respete, y añaden que van a concentrarse en la condición del punto 159, letra b), dado que la verificación *ex post* del cumplimiento de las condiciones de las letras a) o c) no es posible. En virtud de la condición enunciada en el punto 159, letra b), los beneficiarios de la ayuda deben pagar al menos un 20 % del impuesto nacional, a menos que pueda justificarse un tipo inferior debido a una distorsión limitada de la competencia.

(48) Las autoridades danesas indican que, si se tiene en cuenta el hecho de que el impuesto previsto por el artículo 24 *ter* de la ley codificada representa un tercio del previsto por el artículo 24 *bis*, así como el límite de los 25 000 m^3 que exime a las empresas del impuesto sobre cualquier cantidad superior al mismo, las empresas titulares de un permiso de captación de agua por como mínimo 41 666 m^3 pagaron al menos un 20 % del impuesto previsto por el artículo 24 *bis* de la ley codificada. No obstante, alegan que los abastecedores de agua no son empresas en el sentido de las normas sobre ayudas estatales y que no puede haber competencia entre, por una parte, las explotaciones agrícolas y las empresas de transformación alimentaria y, por otra, los propietarios de sistemas generales de distribución de agua. La comparación debería realizarse entre las empresas titulares de un permiso de captación de agua y las que, sin poseerlo, deben abastecerse en un sistema general. Ahora bien, las primeras tributan por el volumen que puede ser captado y las segundas por su consumo efectivo, lo que dificulta la comprobación del pago del 20 % del impuesto. Sin embargo, al compilar el porcentaje de utilización efectiva de los permisos en las explotaciones (34 %) y en las empresas de transformación (48 %) con el tamaño medio de los permisos (respectivamente 37 000 y 243 000 m^3) y el porcentaje de utilización de las posibilidades de captación de los sistemas generales de distribución de agua (80 %), todo indica que un productor primario, sobre la base del consumo efectivo, pagó por término medio aproximadamente un 45 % del impuesto pagado por las empresas que no eran titulares de permisos de captación de agua; este porcentaje cae al 6 % para las empresas de transformación. Además, al tomar como escenario de referencia el impuesto previsto en el artículo 24 *ter* de la ley codificada y al establecer una comparación entre los titulares de un permiso de captación de agua correspondiente a 25 000 m^3 máximo y los titulares de un permiso para más de 25 000 m^3, resulta que el 97,5 % de los interesados pagaron al menos un 20 % del impuesto normal. Las autoridades danesas reconocen que el respeto del criterio del 20 % debe garantizarse a nivel del operador individual, pero estiman que la Comisión debería tener en cuenta promedios evaluando el respeto del criterio de proporcionalidad, y considerar que antes de 2009 no existía impuesto alguno sobre la captación de agua. Según ellas, si no se hubiera limitado el impuesto, el régimen fiscal habría creado distorsiones mucho mayores de la competencia en el sector agrícola, ya que las empresas que obtuvieron un permiso por un gran volumen de agua cuando no existía el impuesto habrían tenido que pagar el impuesto íntegro por ese volumen, independientemente de su consumo efectivo. Por último, las empresas agrícolas de los demás Estados miembros no están sometidas a la misma fiscalidad que las empresas danesas y por lo tanto es difícil determinar cómo hubiesen podido beneficiarse estas últimas de una ventaja competitiva.

(49) La conclusión general que sacan las autoridades danesas es que la reducción del impuesto es proporcional, aunque no todas las empresas pagaron al menos un 20 % del impuesto.

b) *Sector de la transformación de productos agrícolas*

(50) Las autoridades danesas reconocen que no pueden demostrar que la ayuda recibida, por medio de la reducción del impuesto contemplado en el artículo 24 *ter* de la ley codificada, por las empresas de transformación titulares de su propio permiso de captación de agua, cumple en todos los casos el criterio de necesidad definido en el punto 158 de las directrices medioambientales. No obstante, presentan datos que ponen de manifiesto que las cinco empresas titulares de los permisos de captación más importantes se beneficiaron, gracias a la reducción del impuesto, de una ayuda cuyo equivalente de subvención anual media varía de 245 417 DKK (aproximadamente 32 700 EUR) a 456 217 DKK (aproximadamente 60 000 EUR), en relación con las empresas que se abastecen en un sistema general de distribución de agua, subrayando al mismo tiempo que estas cifras no dan una idea precisa de la ventaja real que esta ayuda otorga a los beneficiarios, y que deberían corregirse en función del consumo real de agua por las empresas de transformación (la tasa de utilización de los permisos se estima en 48 %). Teniendo en cuenta esta ponderación, el equivalente de subvención varía de 143 337 DKK (aproximadamente 19 100 EUR) a 267 369 DKK (aproximadamente 35 650 EUR) por año, y es aún inferior si se toma como escenario de referencia el impuesto contemplado en el artículo 24 *ter* de la ley codificada.

(51) En lo que se refiere a estas cifras, las autoridades danesas subrayan que son individualmente inferiores al umbral de ayuda *de minimis* de 200 000 EUR que puede concederse en el sector de la transformación de productos agrícolas. Admiten que no es imposible que determinadas empresas superen este umbral si se tienen en cuenta todas las demás ayudas *de minimis* concedidas durante un período de tres ejercicios fiscales, pero indican que la Comisión debería entonces tener en cuenta los importes de ayuda que puedan ser considerados compatibles con el mercado interior en virtud de las disposiciones del marco temporal para las ayudas de crisis. Estas disposiciones prevén la posibilidad de conceder una ayuda que puede alcanzar 500 000 EUR a empresas de transformación de productos agrícolas, pero el Gobierno danés no la ha utilizado. Según las autoridades danesas, una empresa que ya ha recibido 200 000 EUR en concepto de una ayuda *de minimis* puede por lo tanto recibir aún 300 000 EUR en virtud del marco temporal para las ayudas de crisis.

Exención

(52) Las autoridades danesas estiman que la exención prevista por el artículo 24 *quater* de la ley codificada es una excepción respecto de las disposiciones del artículo 24 *ter*, que debe servir de sistema de imposición de referencia, pero que si la Comisión considerase que se trata más bien de una excepción respecto del artículo 24 *bis* de la ley codificada, la exención no incluiría en ningún caso elementos de ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE o, si, a pesar de todo, considerase que incluye un elemento de ayuda estatal, este sería compatible con el mercado interior.

(53) Para fundamentar su posición, las autoridades danesas alegan que las empresas que podían extraer hasta 6 000 m^3 de agua no pudieron beneficiarse de una ayuda de más de 250 EUR si se considera que la exención constituye una excepción respecto de las disposiciones del artículo 24 *ter*, y de más de 750 EUR, si se considera que la exención constituye una excepción respecto de las disposiciones del artículo 24 *bis* (el impuesto previsto en el artículo 24 *ter* de la ley codificada solo representa un tercio del previsto por el artículo 24 *bis*). Recuerdan a continuación que la medida debe valorarse en el contexto de la regla *de minimis* aplicable y que la compatibilidad de una ayuda ilegal debe valorarse en función de la normativa aplicable en el momento de su concesión. A este respecto, se refieren de nuevo al marco temporal para las ayudas de crisis y destacan que la Comisión no puede negarse a considerarlo aplicable en este caso, porque la ayuda no se concedió en el marco de un régimen aprobado y porque las autoridades danesas no pidieron a los beneficiarios una declaración sobre las posibles ayudas *de minimis* que hubiesen podido recibir antes de beneficiarse de la medida en cuestión. Según ellas, si la Comisión se atuviese al estricto respeto de estos criterios de forma, los principios en los que se basa la evaluación de las ayudas ilegales perderían toda razón de ser, ya que lo que caracteriza a una ayuda no notificada es precisamente el incumplimiento de las condiciones formales de su legalidad. Añaden a este respecto que una ayuda no notificada nunca podría declararse compatible con el mercado interior, aún más tratándose de las ayudas exentas de notificación en virtud de una norma de exención por categoría.

(54) Atendiendo a estos argumentos, las autoridades danesas concluyen que la exención debe declararse compatible con el mercado interior si resulta que los límites de ayuda establecidos en el marco temporal para las ayudas de crisis (500 000 EUR para las empresas de transformación y 15 000 EUR para los productores primarios, incluidas las ayudas *de minimis*) no se han superado, y que la Comisión debe de hecho elevar el límite *de minimis* examinando la compatibilidad de la exención. Según ellas, si se consideran los importes de 250 EUR y de 750 EUR mencionados en el considerando anterior, los límites de ayuda establecidos en el marco temporal para las ayudas de crisis no pueden haberse superado durante la duración de la exención (2009-2011), incluso si las empresas de transformación y productores primarios ya hubiesen obtenido el importe máximo de ayudas *de minimis* que pudieran concedérseles durante el mismo período. Las autoridades danesas reconocen sin duda que las condiciones formales de concesión de una ayuda *de minimis* o de una ayuda compatible en virtud del marco temporal para las ayudas de crisis no se han respetado, pero como Dinamarca no utilizó las posibilidades ofrecidas por este marco en su momento, y como los importes de ayuda recibidos no exceden 750 EUR, no hay riesgo de rebasamiento de los límites establecidos por el marco temporal en caso de aplicación *ex post* de sus disposiciones.

Recuperación

(55) Las autoridades danesas sostienen que, aunque la Comisión no aceptase los elementos alegados para explicar la ausencia de ayudas ilegales e incompatibles en el régimen fiscal, no debería solicitar la recuperación de las ayudas a los beneficiarios, porque el impacto de estas en la competencia es mínimo, una recuperación no restablecería una situación normal, los beneficiarios tenían expectativas legítimas y una recuperación que pusiera a todas las empresas en igualdad de condiciones es absolutamente imposible de efectuar.

(56) En apoyo de su primer argumento, indican que todas las empresas que se encontraban en una situación efectiva idéntica fueron tratadas de la misma manera, lo que convierte en mínimo, e incluso teórico, el riesgo de

distorsión de la competencia. Además, la limitación de las ayudas a los titulares de permisos de captación de agua mantuvo condiciones de competencia uniformes, por ejemplo, dentro del sector de la producción primaria, ya que evitó un aumento desproporcionado de los costes de producción en los productores que debían regar más.

(57) Por lo que se refiere a su segundo argumento, las autoridades danesas subrayan que una recuperación no permitirá restablecer la situación de competencia anterior a 2009, ya que los productores primarios no obtuvieron una ventaja competitiva con relación a sus competidores nacionales o de otros Estados miembros, sino que solo obtuvieron una ventaja en relación con las empresas de otros sectores que se abastecen de un sistema general de distribución de agua. Los más afectados por la recuperación serían los que deben regar más debido a los riesgos climáticos y a la naturaleza del suelo; es decir que no es el impacto competitivo potencial de la ayuda, sino los factores exteriores los que condicionarían la determinación del importe por recuperar. La recuperación crearía por otro lado una distorsión de la competencia en favor de los que pueden utilizar aguas superficiales (exentas de impuestos) y no aguas subterráneas, para obtener los mismos productos, lo que sería contrario a las disposiciones del artículo 14, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo ([19]). Por último, una recuperación tendría consecuencias irreparables y desproporcionadas en relación con el impacto limitado de la medida sobre la competencia.

(58) Con respecto a la expectativa legítima de los beneficiarios, las autoridades danesas subrayan que la gran mayoría de los beneficiarios potenciales no podía prever que el régimen les otorgase una ventaja a la luz del derecho de la competencia, sobre todo porque no existen impuestos similares en otros Estados miembros. Además, ninguna empresa danesa o extranjera se ha quejado nunca del régimen fiscal en cuestión. Por último, como los permisos de captación de agua se conceden normalmente por un período de diez a quince años, la mayoría de los beneficiarios no tuvo la posibilidad de tener en cuenta la fiscalidad cuando solicitaron un permiso, y una recuperación basada en el volumen del permiso no tendría en cuenta esas circunstancias imprevisibles.

Imposibilidad de proceder a una recuperación eficaz que ponga a todas las empresas en igualdad de condiciones

(59) Por último, por lo que se refiere a la imposibilidad de proceder a una recuperación eficaz que ponga a todas las empresas en igualdad de condiciones, las autoridades danesas subrayan que una recuperación eficaz será difícil de aplicar, ya que no será posible determinar el equivalente de subvención de la ayuda en cuestión para cada beneficiario, dado que el consumo de estos durante el período 2009-2011 es a su vez imposible de determinar *ex post*. Además, no existe en Dinamarca un marco de referencia que permita calcular el equivalente de subvención para todas las empresas, y el impuesto pagado indirectamente por las empresas que utilizan el sistema general de distribución de agua varía según el grado de utilización del sistema, lo que implica que las empresas de una misma categoría pueden haber sido gravadas con tipos de imposición diferentes. Para una igualación eficaz, sería necesario recalcular el impuesto sobre la captación de agua para todas las empresas, sobre la base del consumo efectivo de cada una de ellas durante el período 2009-2011 y en función de un tipo de imposición uniforme, pero arbitrario, de tal modo que el importe percibido en exceso sea reembolsado, o que las empresas que no pagaron lo suficiente paguen el saldo pendiente. No obstante, este modelo sería impracticable ya que, en la mayoría de los casos, es imposible determinar el consumo exacto de las empresas que poseen su propio punto de captación.

V. **OBSERVACIONES DE LA PARTE INTERESADA**

(60) En sus observaciones, la parte interesada estima que el sistema de imposición en cuestión no incluye elementos de ayuda estatal para las empresas, porque las reducciones o exenciones de impuesto concedidas no son selectivas y la competencia no se ve afectada. Según ella, incluso si se concluyese que el sistema de imposición incluye un elemento de ayuda, este sería compatible con las disposiciones de las directrices medioambientales. Además una recuperación de ayudas que se declarase ilegal e incompatible iría contra los principios generales del derecho. Los agricultores no podían prever que recibirían una ayuda estatal ilegal y la propia recuperación sería una medida desproporcionada, ya que la mayoría de los productores no extraen completamente la cantidad de agua consignada en el permiso de captación. Por último, ninguna empresa u organización danesa o extranjera se quejó de una distorsión de la competencia en la diferenciación de la fiscalidad.

([19]) 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). Este Reglamento fue derogado por el 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).

VI. RESPUESTA DE LAS AUTORIDADES DANESAS A LAS OBSERVACIONES DE LA PARTE INTERESADA

(61) En su carta remitida por correo electrónico de 2 de julio de 2012, las autoridades danesas constataron que la parte interesada apoyaba su punto de vista y subrayaron que el hecho de que ninguna otra empresa u organización haya formulado observaciones ponía de manifiesto que el régimen no tenía ninguna incidencia en las condiciones de competencia en el mercado interior.

VII. EVALUACIÓN

VII.1. Existencia de una ayuda

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

(63) En el marco de la investigación formal, la Comisión había subrayado, sobre la base de la información de la que disponía, la posible existencia de un elemento de ayuda estatal en la medida en cuestión, ya que esta medida era concedida por el Estado (que se priva de recursos concediendo una reducción o una exención del impuesto), favorecía a determinadas empresas (en su gran mayoría las empresas agrícolas titulares de permisos de extracción privados y, de ellas, las que se benefician de una exención más que de una reducción, beneficiándose todas de una reducción de la carga financiera correspondiente), podía afectar a los intercambios comerciales ([20]) y podía falsear la competencia ([21]). Además la Comisión había indicado que no era seguro que la medida pudiera considerarse correspondiente a un régimen de ayudas *de minimis* (véase el considerando 21). Sobre este último punto, la Comisión aún no puede concluir, a la luz de la información proporcionada por las autoridades danesas, que cabría considerar que la medida en cuestión se deriva de un régimen de ayudas *de minimis*. En efecto, por lo que se refiere al sector de la transformación de productos agrícolas, las propias autoridades danesas indicaron que era posible que las condiciones que regulan la concesión de ayudas *de minimis* no se hayan cumplido (véase el considerando 51). En el sector de la producción primaria, las autoridades danesas no proporcionaron ningún elemento probatorio para demostrar que los importes de ayuda resultantes de las reducciones o exenciones concedidas no podían implicar un rebasamiento de los límites máximos establecidos para un período de tres ejercicios fiscales. Habida cuenta de estas consideraciones, la Comisión no puede concluir que la medida en cuestión se pueda considerar de régimen *de minimis*. Por lo tanto procede determinar definitivamente si la medida en cuestión incluye un elemento de ayuda estatal, a la luz de las otras normas de ayuda estatal aplicables.

A. Existencia de una ventaja selectiva

(64) Para considerarse una ayuda estatal, la medida debe ser selectiva y conceder una ventaja favoreciendo a determinadas empresas o la producción de determinados bienes.

(65) En el marco de una medida fiscal, la selectividad se materializa en una excepción respecto de un sistema fiscal de referencia. En este caso concreto, la legislación danesa concede un tratamiento fiscal específico (reducción o exención de impuestos) a empresas titulares de un permiso de captación que supera o que no alcanza determinados niveles de captación.

Selectividad prima facie de la reducción del impuesto a un tercio para los titulares de un permiso de captación de agua (24 bis y 24 ter)

(66) Resulta del considerando 64 que, para considerase una ayuda estatal, la medida debe ser selectiva y favorecer a determinadas empresas o la producción de determinados bienes.

([20]) Las estadísticas de los intercambios comerciales intracomunitarios ponen de manifiesto que en 2011 las importaciones danesas de productos agrícolas ascendieron a 6 886 millones EURs, y las exportaciones, a 9 223 millones EUR. En 2013, estas cifras fueron respectivamente de 7 811 y 9 408 millones EUR. En relación con las bebidas, alcanzaron respectivamente 271,9 y 547,3 millones EUR.

([21]) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el simple hecho de que la competencia de la empresa mejore debido a la concesión de una ventaja que no habría podido obtener en condiciones normales de mercado y de la cual no disfrutan las empresas competidoras, es suficiente para demostrar un falseamiento de la competencia (asunto C-730/79, Philip Morris/Comisión, ECLI:EU:C:1980:209).

(67) El punto 128 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal contemplada en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ([22]), que sustituyó a la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, enuncia los principios establecidos en la jurisprudencia según los cuales, para establecer si una medida constituye o no una ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, debe determinarse si una medida dada constituye una excepción de dicho sistema de referencia al establecer diferencias entre operadores económicos que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos al sistema, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, y finalmente establecer si esta excepción se justifica por la naturaleza o la economía general del sistema de referencia.

(68) La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ([23]) establece asimismo que «en lo que se refiere a la valoración de la selectividad, que es constitutiva del concepto de ayuda estatal, se desprende una jurisprudencia reiterada que el artículo 87, apartado 1, del TFUE impone determinar si, en el marco de un régimen jurídico determinado, una medida nacional puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen» ([24]). En tal caso, esto equivale a determinar si los operadores (en su gran mayoría del sector agrícola) titulares de un permiso de captación de agua y que se beneficiaron de una reducción de impuesto en virtud del artículo 24 *ter* de la ley codificada, se encontraban en una situación factual y jurídica comparable a los operadores que están conectados a una instalación general de distribución de agua y que pagaron el impuesto repercutido por los propietarios de instalaciones generales de distribución de agua, obligados a pagar íntegramente el impuesto establecido por el artículo 24 de la ley codificada con arreglo al artículo 24 *bis* de la misma ley. En el marco del procedimiento de investigación formal, las autoridades danesas hicieron precisamente referencia a la identidad de las situaciones factual y jurídica, invocando una sentencia del Tribunal de Justicia (véanse el considerando 24 y la nota 11) que no figura entre los mencionados en la nota 23, pero que enuncia el mismo principio que el descrito en dicho considerando. Por otra parte, sostuvieron que las diferencias de base de cálculo y de modalidades de recaudación del impuesto (impuesto sobre la cantidad efectivamente consumida y percibida indirectamente de los operadores, en el caso contemplado por el artículo 24 *bis* de la ley codificada, e impuesto directo sobre la cantidad para la cual se concede un permiso de captación, cualquiera que sea el consumo efectivo, en el caso contemplado por el artículo 24 *ter* de la ley codificada, modulado por el artículo 24 *quater*) provocan que los operadores sujetos indirectamente al impuesto contemplado en el artículo 24 *bis* de la ley codificada y los sujetos directamente al impuesto contemplado en el artículo 24 *ter* de la ley codificada no se encuentren en una situación efectiva y jurídica comparable. De este modo, estas diferencias harían coexistir dos sistemas de imposición distintos (uno vinculado al artículo 24 *bis* de la ley codificada y el otro vinculado a los artículos 24 *ter* y *quater* de la ley codificada), y el sistema de referencia pertinente para determinar la existencia de una ayuda debería ser el que se deriva del artículo 24 *ter* de la ley codificada.

(69) La Comisión constata que el objetivo del impuesto era recoger recursos suficientes para realizar la identificación y la planificación de la gestión de las zonas que revestían una importancia particular para el abastecimiento de agua potable en Dinamarca. Todas las empresas que consumían agua debían por lo tanto, *a priori*, estar sometidas a las mismas condiciones de pago. Por lo tanto, la instauración misma del impuesto por el artículo 24 de la ley codificada, combinada con la obligación de pagar el impuesto íntegro para los que están conectados a una instalación general de distribución de agua, prevista por el artículo 24 *bis* de la ley codificada, debe servir de punto de referencia inicial para determinar la existencia de un elemento de ayuda en los escenarios establecidos por los artículos 24 *ter* y 24 *quater* de la ley codificada, cualesquiera que sean las conclusiones que pueden sacarse posteriormente sobre la necesidad de utilizar otros puntos de referencia para analizar los elementos de ayuda eventualmente presentes en un escenario determinado.

(70) Por lo que se refiere al artículo 24 *ter* de la ley codificada, la selectividad debe determinarse en dos niveles: el pago de un tercio del impuesto contemplado en el artículo 24 *bis*, por una parte, y la limitación del volumen sujeto al impuesto reducido a 25 000 m^3 así como, por otra parte, la exención para los permisos que no sobrepasen 6 000 m^3.

(71) Como ya se ha indicado anteriormente, para que pueda considerarse que una medida incluye un elemento de ayuda estatal, es necesario que sea selectiva y favorezca a determinadas empresas o a determinadas producciones (véase el considerando 64). Asimismo, tal como sostuvieron las autoridades danesas (véase el considerando 24), cabe preguntarse si la medida en cuestión introduce diferenciaciones entre empresas que se encuentran, con respecto al objetivo de la medida en cuestión, en una situación factual y jurídica comparable, tal como prescribe la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ([25]).

([22]) DO C 262 de 19.7.2016, p. 1.
([23]) Véanse la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-143/99, Adria Wien (nota 13), considerando 41; la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2004 en el asunto C-308/01 GIL Insurance, ECLI:EU:C:2004:252; punto 68; la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2015 en el asunto C-172/03 Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, punto 40; y la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03 Portugal/Comisión, ECLI:EU:C:2006:511, punto 54.
([24]) Véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03, Portugal/Comisión (véase la nota 26).
([25]) Véase la nota 23.

(72) A este respecto, la Comisión observa en particular que, según la información proporcionada por las autoridades danesas, el sistema descrito en el artículo 24 *bis* de la ley codificada prevé un impuesto sobre la base del consumo efectivo, mientras que el previsto por el artículo 24 *ter* prevé un impuesto basado en una posibilidad de captación (sin embargo la cantidad consignada en el permiso dista mucho de utilizarse completamente, tal como muestran los datos proporcionados en el considerando 27, séptimo guion). Además tal como se indica en los considerandos 27, último guion, y 28, segundo y tercer guiones, las diferencias de localización (dentro o fuera de la zona comunicada por sistemas generales de distribución de agua) pueden hacer necesaria la utilización de modalidades de abastecimiento de agua diferentes, y la calidad del agua contemplada no es la misma según el escenario considerado, puesto que en el previsto por el artículo 24 *bis* de la ley codificada, el agua gravada es potable, mientras que en el segundo, debido a su localización geográfica, las empresas que deben pagar el impuesto sobre las aguas subterráneas para financiar la protección del agua potable lindan con numerosas explotaciones que no tributan, porque captan aguas superficiales y deben asumir por sí mismas el coste de los controles de calidad del agua y el estado de los puntos de captación, incluido en la factura de las empresas que participan en el primer escenario.

(73) No obstante, la selectividad de una medida debe evaluarse a la luz del objetivo establecido (véanse el considerando 68 y la nota 24), es decir, en este caso concreto, la identificación y planificación de la gestión de las zonas que revisten una importancia especial para el abastecimiento de agua potable. Desde este punto de vista, hay que reconocer que, habida cuenta de la naturaleza del objetivo fijado, todos los operadores deberían haber sido gravados de la misma manera para que la medida no sea considerada selectiva (véase el considerando 69). Por lo tanto, la Comisión solo puede concluir que la reducción de dos tercios del impuesto, previsto por el artículo 24 terde la ley codificada, es selectiva.

(74) Los demás argumentos formulados por las autoridades danesas no incluyen elementos que invaliden esta conclusión: en particular, el argumento de la diferencia entre el número de propietarios de instalaciones generales de abastecimiento de agua y de propietarios privados de instalaciones, expuesto en el considerando 26, no basta por sí mismo para justificar la existencia de una diferencia de situación jurídica o factual entre los sistemas de tributación mencionados, puesto que, en ambos casos, los consumidores son los que pagan el impuesto, tanto indirectamente mediante su repercusión en la factura, en el primer caso, como directamente, en el segundo; del mismo modo, el argumento de que los propietarios de instalaciones generales no son empresas ya que no ejercen actividad económica – véase el considerando 27, tercero y cuarto guiones – tampoco es válido, puesto que las propias autoridades danesas subrayan que la actividad económica se define como el suministro de bienes o servicios y la distribución de agua constituye precisamente un servicio, es decir una actividad económica, y en este caso la existencia de una diferencia de situación fáctica y jurídica no debe juzgarse entre los propietarios de instalaciones públicas y los propietarios de instalaciones privadas, sino entre las empresas que están conectadas a una instalación pública y las activas en el mismo sector que poseen su propia instalación.

(75) Dicho esto, conviene examinar si la medida, a pesar de su selectividad, es decir su aplicación a determinadas empresas, otorga una ventaja económica a estas últimas. A este respecto, la Comisión constata que los que se benefician de la reducción de dos tercios del impuesto tributan por un consumo teórico consignado en el permiso de captación, mientras que los que pagan la totalidad del impuesto tributan por la cantidad de agua efectivamente consumida. También observa que, según las autoridades danesas, los propietarios de instalaciones privadas solo utilizaron hasta un tercio (34 % — véase el considerando 34) las cantidades de agua cubiertas por los permisos de captación. Habida cuenta de estos elementos, la Comisión considera que la reducción de dos tercios del impuesto sirve para compensar los efectos de la diferencia entre los impuestos sobre la cantidad efectivamente consumida y los impuestos sobre la base del volumen consignado en los permisos de captación. Además, sin esta reducción, los importes cobrados habrían superado de lejos las necesidades de financiación de la identificación y planificación de la gestión de las zonas que revisten una importancia especial para el abastecimiento de agua potable. Habida cuenta de estos elementos, la Comisión concluye que la reducción de dos tercios del impuesto, prevista por el artículo 24 *ter* de la ley codificada, no otorga ninguna ventaja económica a los operadores afectados y por lo tanto, no incluye elementos de ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(76) Procede ahora determinar si en el escenario del artículo 24 *ter* de la ley codificada existe un elemento de ayuda en la limitación del impuesto a un volumen de agua de 25 000 m^3 y en la exención para los permisos que no sobrepasen 6 000 m^3.

Límite máximo del impuesto a 25 000 m^3

(77) Por lo que se refiere a la limitación de la recaudación del impuesto a un volumen de 25 000 m^3, las autoridades danesas no pueden alegar diferencias de situación jurídica y factual, ya que las empresas titulares de un permiso de captación para un volumen superior a 25 000 m^3 y que se benefician de la limitación están sometidas al mismo régimen fiscal básico que las empresas titulares de un permiso de captación para un volumen que no exceda de 25 000 m^3 (pago de un tercio del impuesto previsto en el artículo 24 de la ley codificada) y están localizadas en las mismas zonas. Además no puede admitirse el argumento de las autoridades danesas de que la existencia de una eventual ventaja debe verificarse a nivel de los que pagan un impuesto por un volumen de agua

no superior a 25 000 m³ antes que a nivel de los titulares de un permiso de captación correspondiente a más de 25 000 m³ de agua, pero que solo pagan el impuesto sobre 25 000 m³, ya que, como muestra claramente el considerando 18, la norma general fijada por el artículo 24 *ter* de la ley codificada es el pago de un tercio del impuesto previsto por el artículo 24, y dado que la fijación de una limitación de 25 000 m³ constituye una *lex specialis* que constituye de hecho una excepción respecto del principio del pago de un tercio del impuesto (puesto que cuanto mayor sea la cantidad de agua consignada en el permiso, menor será el impuesto en porcentaje). Por lo tanto, la excepción así creada introduce un elemento de selectividad *prima facie* en el régimen y confiere una ventaja a las empresas titulares de un permiso de captación de agua correspondiente a más de 25 000 m³ en relación con las titulares de un permiso de captación correspondiente a una cantidad que no exceda de 25 000 m³, mientras que todas las empresas cubiertas por el artículo 24 *ter* de la ley codificada se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica, puesto que son titulares de un permiso de captación para una instalación privada y están sometidas, antes de la limitación, a los mismos impuestos.

(78) Dicho esto, conviene prestar atención a los argumentos formulados por las autoridades danesas en lo que se refiere a la justificación del límite, a la luz de la lógica del sistema fiscal. La jurisprudencia está actualmente resumida en la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de «ayuda estatal» contemplada en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pero en el momento en que la ayuda se concedió, estaba establecida en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (en lo sucesivo «antigua Comunicación»).

(79) El punto 23 de la antigua Comunicación indica que el carácter diferencial de determinadas medidas no implica necesariamente que sean ayudas estatales. El punto 24 de la Comunicación desarrolla este enfoque subrayando que la progresividad de un baremo de imposición sobre las rentas o sobre los beneficios se justifica por la lógica redistributiva del impuesto. Las autoridades danesas estiman que la limitación del impuesto a un volumen de agua de 25 000 m³ se deriva de esta lógica *mutatis mutandis*.

(80) La Comisión no puede aceptar este punto de vista. En efecto, en el caso que nos ocupa, el hecho de limitar el impuesto para los permisos correspondientes a los volúmenes de agua más elevados que pueden captarse no crea ciertamente un baremo de imposición más elevado para los titulares de esos permisos. Por el contrario, gracias a la limitación, estos pueden pagar un importe (claramente) inferior al que habrían tenido que pagar si no hubiera habido limitación. La lógica de la redistribución, incluso interpretada *mutatis mutandis*, resulta por tanto invertida por la limitación, puesto que, en definitiva, los titulares de permisos de captación correspondientes a más de 6 000 m³, pero no más de 25 000 m³, son los que más deben pagar proporcionalmente. No se trata por tanto, en este caso concreto, de la aplicación de un baremo de imposición progresivo.

(81) La Comisión tampoco puede considerar válida en este caso la referencia hecha por las autoridades danesas al punto 27 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (según el cual es posible que determinadas disposiciones específicas que no consten de elemento discrecional alguno se justifiquen por la naturaleza y la economía del sistema, especialmente en caso de que tengan en cuenta determinados requisitos contables y la importancia del factor inmobiliario en los activos que son propios de determinados sectores y no son constitutivas, por tanto, de ayuda estatal), ni, por consiguiente, la referencia al expediente de ayuda N 472/2002 (véase el considerando 34, último guion). En primer lugar, la ausencia de elemento discrecional no implica automáticamente la ausencia de un tratamiento selectivo. A continuación, la Comisión recuerda que el objetivo de la limitación del impuesto sobre los bienes inmuebles estudiado en el marco del expediente N 472/2002 consistía en limitar el impacto del aumento del valor de los terrenos en Dinamarca, que se repercutía en la fiscalidad impuesta a todos los operadores del sector agrícola, mientras que en este caso concreto, solamente una parte de los operadores del sector agrícola (los titulares de permisos de captación correspondientes a un volumen superior a 25 000 m³) pudo beneficiarse de la medida. Habida cuenta de estos elementos, la Comisión no puede considerar que las condiciones de los puntos 24 y 27 de la antigua Comunicación se cumplen suficientemente. Concluye por lo tanto que el límite máximo del impuesto previsto por el artículo 24 *ter* de la ley codificada no se justifica por la naturaleza y la economía del sistema de imposición y, por consiguiente, es selectivo.

Exención del impuesto para los permisos de captación que no superan 6 000 m³

(82) Por lo que se refiere a la exención total concedida a los titulares de un permiso de captación correspondiente a un volumen de agua que no exceda de 6 000 m³ al año, las propias autoridades danesas reconocen que la medida es selectiva en el sentido que favorece a determinadas empresas. No obstante hacen hincapié en la baja cuantía de los importes que deberían haberse cobrado (véase el considerando 35) para justificar una excepción que tiene en cuenta la gestión administrativa del sistema. La Comisión constata en efecto que los importes no pagados por los beneficiarios son módicos y admiten que el cobro de importes mínimos, como los mencionados en este caso concreto, habría impuesto una carga administrativa consecuente de un coste proporcionalmente elevado (habría habido que efectuar trámites administrativos en relación con aproximadamente 75 000 permisos para recuperar un importe individual de cerca de 40 EUR al año véanse los considerandos 19 y 35). Ahora bien, un sistema de tributación tiene intrínsecamente por objetivo permitir a un Estado percibir ingresos, y no

derrochar recursos para, finalmente, no ingresar nada o incluso registrar pérdidas. Además, la ausencia de obligación de declaración de los permisos para volúmenes poco importantes habría exigido efectuar investigaciones administrativas complejas, que de nuevo habrían implicado costes importantes. En este contexto, la Comisión puede considerar que la exención total del impuesto concedido para los permisos de captación correspondientes a una cantidad que no exceda de 6 000 m^3 al año se justifica por la naturaleza y la economía general del sistema fiscal danés, no representa por lo tanto una selectividad y no constituye por ende una ayuda estatal, según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE.

Existencia de fondos estatales, imputabilidad y efectos sobre el comercio y la competencia entre los EM por la limitación de la imposición a 25 000 m^3

(83) Los demás elementos característicos de la existencia de una ayuda estatal, mencionados durante la incoación del procedimiento de investigación formal, siguen estando presentes en la limitación de la imposición a 25 000 m^3: la ayuda se financia por medio de recursos del Estado, puesto que este último se priva de fondos limitando la tributación a un determinado volumen de agua; favorece a determinadas empresas (las titulares de permisos de captación de más de 25 000 m^3); puede afectar a los intercambios comerciales, habida cuenta de la importancia de los mismos (véase la nota 20) y puede falsear la competencia (véase la nota 21), tanto más cuanto que los importes no pagados en concepto del impuesto pudieron dedicarse a otros fines en relación con la actividad económica de los beneficiarios.

(84) Estas constataciones, y en particular la remisión a la jurisprudencia contemplada en la nota 21, privan por otra parte de su esencia a la observación de las autoridades danesas sobre la carga de la prueba (véase el considerando 39).

(85) Para completar, la Comisión añade que no puede aceptar el argumento de las autoridades danesas de que las empresas de los demás Estados miembros no soportan la misma fiscalidad que las empresas danesas y que, por lo tanto, resulta difícil determinar cómo estas últimas habrían podido beneficiarse de una ventaja competitiva (véase el considerando 48). En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal, «al aplicar el artículo 92, apartado 1 ([26]), es preciso tener en cuenta la situación de competencia existente en el mercado común ([27]) antes de que se adoptase la medida controvertida» ([28]). En este caso concreto, conviene por lo tanto referirse a la situación previa a la introducción simultánea del impuesto y del límite correspondiente. A este respecto, hay que reconocer que la introducción del impuesto otorgó una ventaja en forma de una limitación (que equivale de hecho a una reducción del impuesto y que no existía antes de la introducción de este) a los beneficiarios exentos del pago de un importe que pudieron utilizar para financiar su actividad en competencia con los demás operadores presentes en el mercado. Siempre según la jurisprudencia, el Tratado prevé modalidades para eliminar distorsiones genéricas procedentes de las divergencias entre los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros. La modificación de un determinado elemento de los costes de producción en un sector económico de un Estado miembro puede perturbar el equilibrio existente (es decir, en este caso concreto, favorecer a algunos operadores en relación con otros). El Tribunal de Justicia estableció que la circunstancia de que un Estado miembro busque armonizar, a través de medidas unilaterales, las condiciones de competencia existentes en un determinado sector económico con las que prevalecen en otros Estados miembros, no puede eliminar el carácter de ayudas de estas medidas.

(86) Habiéndose demostrado la existencia de una ayuda estatal en la limitación del impuesto, procede verificar si esta ayuda puede declararse compatible con el mercado interior.

VII.2 **Compatibilidad con el mercado interior de la ayuda inherente a la limitación de la imposición a 25 000 m^3**

(87) No obstante lo dispuesto en el artículo 107, apartados 2 y 3, del TFUE, determinadas medidas pueden considerarse compatibles con el mercado interior.

(88) En este caso, la única excepción que puede alegarse es la contemplada en el artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE, según el cual pueden considerarse compatibles con el mercado interior las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios comerciales en forma contraria al interés común.

([26]) Actualmente, el artículo 107, apartado 1, del TFUE.
([27]) Actualmente denominado el mercado interior.
([28]) Asunto C-173/73, República Italiana/Comisión, ECLI:EU:C:1974:71, punto 36.

(89) Para que esta excepción sea aplicable, la ayuda no notificada en cuestión, que concierne al medio ambiente en el sector agrícola, debe analizarse a la luz de las normas aplicables en el momento de su concesión ([29]), es decir, en este caso concreto, a la luz de las disposiciones de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal 2007-2013 ([30]).

(90) El punto 62 de esas directrices indica esencialmente que la Comisión examinará las medidas de ayuda que no están cubiertas por las disposiciones de estas sobre la base de las directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente ([31]) (en lo sucesivo, «directrices medioambientales»).

(91) En las directrices medioambientales, las ayudas en forma de reducciones o exenciones de impuestos medioambientales, como las del caso que nos ocupa, se rigen por las disposiciones de los puntos 151,154 y 155 a 159. El punto 13 de las directrices medioambientales define como impuesto medioambiental un impuesto cuya base imponible específica tiene manifiestamente un efecto negativo sobre el medio ambiente, o que está encaminado a gravar determinadas actividades o determinados bienes o servicios de tal modo que los precios de estos últimos incluyan los costes medioambientales y/o que se oriente a los fabricantes y los consumidores hacia actividades más respetuosas con el medio ambiente. En este caso, el impuesto aplicado corresponde a esta definición, en el sentido que la utilización de los recursos hídricos puede constituir un problema medioambiental si no se administra bien (por otra parte, por esta razón el producto del impuesto se destina a la elaboración de un inventario de los recursos). Además debe considerarse que el límite máximo del impuesto da lugar a una reducción del importe que debería haberse pagado de otro modo.

(92) El punto 151 de las directrices medioambientales indica que las ayudas en forma de reducciones o exenciones de impuestos medioambientales se considerarán compatibles con el mercado interior a condición de que contribuyan, al menos indirectamente, a aumentar el nivel de protección del medio ambiente y que no afecten al objetivo general perseguido por el impuesto.

(93) Si la Comisión puede admitir el argumento expuesto por las autoridades danesas en el considerando 42, a saber que el mecanismo general de recaudación del impuesto debía contribuir a aumentar el nivel de protección del medio ambiente haciendo recaer el peso del impuesto principalmente sobre los mayores consumidores de agua potable a fin de alentarlos a reducir su propio consumo, estima no obstante que, en el marco limitado del artículo 24 *ter* de la ley codificada (pertinente en este caso concreto, puesto que, en el conjunto del mecanismo de imposición, es en este artículo donde reside el único elemento de ayuda cuya compatibilidad con el mercado interior debe evaluarse), la limitación podía afectar al objetivo general perseguido por el impuesto (recaudar suficientes ingresos para financiar el inventario de los recursos hídricos – véase el considerando 69), puesto que la limitación ya no tiene como efecto trasladar el peso del impuesto a los mayores consumidores de agua, sino, por el contrario, evitar a los titulares de permisos de captación para los mayores volúmenes de agua el pago de una parte (importante) del impuesto. Sin embargo, como las disposiciones del artículo 24 *ter* de la ley codificada no son más que un elemento del mecanismo de imposición y, según las indicaciones proporcionadas por las autoridades danesas (véase el considerando 34, tercer guion), la ausencia de una limitación habría implicado el cobro de al menos el doble de la parte que debía representar el impuesto previsto en el artículo 24 *ter* de la ley codificada en la financiación de las actividades de planificación consideradas, la Comisión puede considerar que la limitación propiamente dicha, aunque incluye un elemento de ayuda como se ha demostrado, no perjudica al objetivo general perseguido por el impuesto y que se respetan las disposiciones del punto 151 de las directrices medioambientales.

(94) El punto 154 de las directrices medioambientales indica esencialmente que las ayudas concedidas en forma de reducciones o exenciones de impuestos medioambientales distintas de las contempladas por la Directiva 2003/96/CE del Consejo ([32]) se consideran compatibles con el mercado interior durante un período de diez años, siempre que se cumplan las condiciones de los puntos 155 y 159.

(95) Tal como se indicó durante la incoación del procedimiento de investigación formal, el criterio de los diez años no es pertinente en este caso. En efecto, el impuesto se creó en 2009, solamente debía cobrarse en 2017 y fue eliminado el 31 de diciembre de 2011.

(96) El punto 155 de las directrices medioambientales indica esencialmente que, durante el análisis de regímenes fiscales que incluyen elementos de ayuda estatal en forma de reducciones o exenciones de impuestos fiscales, la Comisión analizará en particular la necesidad y la proporcionalidad de la ayuda y sus efectos en los sectores económicos en cuestión.

([29]) Véase el punto 733 de las Directrices de la Unión Europea aplicables a las ayudas estatales en los sectores agrícola y forestal y en las zonas rurales de 2014 a 2020 (DO C 204 de 1.7.2014, p. 1).

([30]) DO C 319 de 27.12.2006, p. 1. Su período de validez fue prorrogado hasta el 30 de junio de 2014 mediante la Comunicación de la Comisión de 20 de noviembre de 2013 (DO C 339 de 20.11.2013, p. 1).

([31]) DO C 82 de 1.4.2008, p. 1.

([32]) Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283 de 31.10.2003, p. 51)

(97) El punto 156 de las directrices medioambientales precisa que, a tal efecto, la Comisión se apoyará en la información proporcionada por los Estados miembros. La información debe incluir, por una parte, los distintos sectores o categorías de beneficiarios afectados por las exenciones o reducciones y, por otra parte, la situación de los principales beneficiarios de cada sector en cuestión y la manera en que la fiscalidad puede contribuir a la protección del medio ambiente. Los sectores exentos deben ser correctamente descritos y debe comunicarse una lista de los mayores beneficiarios de cada sector. Para cada sector, se debe proporcionar información en cuanto a las técnicas más eficaces en el EEE en lo que se refiere a la reducción de los daños al medio ambiente contemplada por el impuesto.

(98) La Comisión constata que la mayoría de las exigencias enumeradas no son pertinentes en relación con el contexto en el que se inscribe la limitación en cuestión. Dinamarca proporcionó información sobre los beneficiarios de la limitación en función de las cantidades consignadas en los permisos. De la misma se deduce que en el sector de la producción primaria, el volumen medio cubierto por los permisos de captación fue de cerca de 35 600 m^3 en 2009, 36 300 m^3 en 2010 y 39 000 m^3 en 2011; en el sector de la transformación de productos agrícolas, el volumen medio fue de cerca de 262 000 m^3 en 2009, 250 000 m^3 en 2010 y 217 000 m^3 en 2011. Dinamarca comunicó asimismo una lista de las empresas de transformación que poseen los mayores permisos de captación, pero que no pueden considerarse necesariamente las mayores beneficiarias de la limitación, puesto que esta última se aplica no en función del volumen consumido, sino del que puede teóricamente captarse, lo que implica que una empresa que haya consumido poco durante un año determinado no se beneficiará sin duda en la práctica del límite si tributa por el volumen que podría captar. Por otra parte, el estudio de las técnicas más eficaces en el EEE en lo que se refiere a la reducción de los daños al medio ambiente no es tampoco pertinente, dado que los acuerdos generales que rigen el EEE no se aplican al sector agrícola, y que en este caso no se habla de aplicación de técnicas, puesto que se trata de realizar un inventario de los recursos hídricos para su mejor gestión, ni de reducción de la contaminación, puesto que se habla de captación de agua.

(99) En realidad, el único criterio que puede evaluarse de verdad en la lista del punto 156 de las directrices medioambientales es la manera en que la fiscalidad puede contribuir a la protección del medio ambiente.

(100) A este respecto, la Comisión constata que el impuesto propiamente dicho puede contribuir a la protección del medio ambiente ya que permite financiar la elaboración de un inventario de los recursos hídricos para su mejor gestión.

(101) Por otra parte, tal como se indica en el punto 157 de las directrices medioambientales, la ayuda en forma de reducción o de exención de impuestos medioambientales debe ser necesaria y proporcionada.

(102) El punto 158 de las directrices medioambientales precisa que la Comisión considerará que la ayuda es necesaria si se cumplen las siguientes condiciones acumulativas:

a) la elección de los beneficiarios debe basarse en criterios objetivos y transparentes y la ayuda debe concederse en principio de la misma manera para todos los competidores del mismo sector o mercado en cuestión, si se encuentran en una situación de hecho similar;

b) el impuesto medioambiental sin reducción debe conducir a un aumento sustancial de los costes de producción para cada sector o categoría de beneficiarios individuales;

c) el aumento sustancial de los costes de producción no puede repercutirse en los clientes sin que ello cause caídas importantes de las ventas; a este respecto, los Estados miembros pueden proporcionar estimaciones, en particular, de la elasticidad de los precios de los productos del sector en cuestión en el mercado geográfico pertinente, así como estimaciones de las pérdidas de ventas y/o de los beneficios menores para las empresas del sector o de la categoría en cuestión.

(103) El punto 159 de las directrices medioambientales precisa que la Comisión considerará que la ayuda se proporciona si se cumple una de las siguientes condiciones:

a) el régimen establecerá criterios que garanticen que cada beneficiario individual pague una proporción del nivel fiscal nacional que sea aproximadamente equivalente al rendimiento ambiental de cada beneficiario individual en comparación con el rendimiento relacionado con la técnica más eficaz del EEE; con arreglo al régimen de ayudas, toda empresa que logre la técnica más eficaz podrá beneficiarse al máximo de una reducción correspondiente al incremento del coste de producción procedente del impuesto, utilizando la técnica más eficaz, y que no puede ser repercutida a los consumidores; toda empresa que tenga un peor rendimiento ambiental se beneficiará de una reducción menor, proporcionada a su rendimiento ambiental;

b) los beneficiarios de la ayuda pagarán como mínimo el 20 % del impuesto nacional, salvo si puede justificarse un tipo inferior a la vista de la limitada distorsión de la competencia;

c) las reducciones o exenciones estarán condicionadas a la celebración de acuerdos entre el Estado miembro y las empresas o asociaciones de empresas beneficiarias, en virtud de los cuales las empresas o asociaciones de empresas se comprometerán a conseguir objetivos de protección ambiental que tengan el mismo efecto que si se aplicara la letra a) o la letra b) o el nivel impositivo mínimo comunitario. Dichos acuerdo o compromisos podrán vincularse, entre otras cosas, a una reducción del consumo de energía, una reducción de las emisiones o cualquier otra medida ambiental, y deberán cumplir las siguientes condiciones:

i) el contenido esencial de los acuerdos deberá ser negociado por cada Estado miembro y deberá especificar en particular los objetivos y fijar un calendario para alcanzar dichos objetivos,

ii) los Estados miembros deberán garantizar un control independiente y a su debido tiempo de los compromisos previstos en estos acuerdos,

iii) estos acuerdos deberán reexaminarse periódicamente a la luz de los avances tecnológicos y otros, y prever modalidades de sanción eficaces en caso de incumplimiento de los compromisos.

(104) Por lo que se refiere al punto 158, letra a), de las directrices medioambientales, en respuesta a la observación de las autoridades danesas que se preguntan por qué se interesa por las empresas de los demás Estados miembros que no se beneficiarían de la misma ventaja que las empresas danesas que pagan un impuesto reducido o que están exentas del impuesto, la Comisión indica que el límite del impuesto aplicado a un factor de producción agrícola (el agua) permite a los beneficiarios eludir el pago de un importe que pueden dedicar a la elaboración de productos que también se realiza en otros Estados miembros, lo que puede crear una distorsión de la competencia. Además, el ahorro obtenido les permite mejorar su costes de producción, lo que, *in fine*, puede perturbar los intercambios comerciales de productos agrícolas, importantes a nivel europeo y mundial. La Decisión C 30/2009 invocada por las autoridades danesas (véase el considerando 44) sigue la misma lógica, puesto que subraya, en su punto 35, que la exención de impuesto concedida al producto afectado (el cemento) falsea o amenaza con falsear la competencia en los mercados donde el producto en cuestión compite con otros productos, y puede afectar al comercio entre los Estados miembros, ya que el cemento es objeto de intercambios a nivel europeo y mundial. Estas consideraciones, más bien vinculadas a la demostración de la existencia de una ayuda que a su compatibilidad, no impiden no obstante a la Comisión constatar que la elección de los beneficiarios se basa en un criterio objetivo y transparente, a saber la titularidad de un permiso de captación correspondiente a un volumen que sobrepasa 25 000 m^3 de agua, puesto que se aplica a todos los titulares de dicho permiso, es decir a los que se encuentran en una situación efectiva idéntica.

(105) Por lo que se refiere al punto 158, letra b), de las directrices medioambientales, la Comisión puede admitir el punto de vista de las autoridades danesas de que el aumento de los costes de producción causado por el pago íntegro del impuesto (de aproximadamente entre un 4 % un 7,7 %-véase el considerando 45) en el sector de la producción primaria puede considerarse sustancial, a la luz de lo que ya se había considerado un aumento sustancial en otro expediente. No obstante, estas consideraciones no pueden aplicarse a la limitación a 25 000 m^3, puesto que según admiten las propias autoridades danesas, la ausencia de esta solo habría aumentado los costes de producción entre un 1,25 % y un 2,20 %, lo que sitúa el alza en un nivel claramente inferior al considerado como sustancial en el marco del expediente N 327/08 alegado por las autoridades danesas. Además el argumento de estas últimas sobre la necesidad de vincular el criterio del aumento sustancial de los costes de producción con el criterio de las reducciones de las ventas a causa de la repercusión de este aumento sobre los clientes no es admisible, ya que el punto 158 de las directrices medioambientales indica claramente que debe cumplirse cada una de las condiciones allí mencionadas (elección de los beneficiarios sobre la base de criterios objetivos, aumento sustancial de los costes de producción en ausencia de una reducción del impuesto y reducción de las ventas en caso de repercusión de este aumento sobre los clientes), y no puede en ningún caso considerarse que la imposibilidad de trasladar esta subida a los clientes, alegada por las autoridades danesas (véanse los considerandos 45 y 102), permita determinar si un aumento de los costes de producción es sustancial o no.

(106) Por lo que se refiere al punto 158, letra c), de las directrices medioambientales, la Comisión constata que las autoridades danesas no comunicaron las estimaciones mencionadas en dicho punto. Sin embargo son estos datos, y no tanto los argumentos de las autoridades danesas, los que habrían podido permitir determinar si la repercusión del aumento de los costes de producción sobre los clientes habría implicado efectivamente una bajada de las ventas, aunque este aumento no es sustancial (véase considerando anterior). El argumento de la reducción de la captación de agua en caso de pago íntegro del impuesto (véase el considerando 46) no puede considerarse válido, puesto que el impuesto se aplica sobre un nivel de consumo teórico (cantidad consignada en el permiso) y no sobre el consumo efectivo en la explotación. Además puesto que las propias autoridades danesas indican que los precios se fijan en una escala distinta a la de la explotación, la imposibilidad, para el productor primario, de repercutir la subida de los costes de producción a su nivel no podría considerarse un argumento pertinente para certificar el respeto del criterio de que el aumento sustancial de los costes de producción no puede trasladarse a los clientes sin causar importantes bajadas de las ventas.

(107) Todas estas consideraciones ponen de manifiesto que a nivel de la producción primaria, las autoridades danesas no pueden demostrar el respeto de todos los criterios del punto 158 de las directrices medioambientales, que deben cumplirse para que la ayuda se juzgue necesaria. Por lo que se refiere al sector de transformación de productos agrícolas, la Comisión, habiendo ya constatado que la reducción de dos tercios del impuesto no incluye elementos de ayuda estatal, debe determinar también si la limitación del impuesto cumple las condiciones pertinentes de las directrices medioambientales. A este respecto, destaca que las consideraciones de los considerandos 90 a 100 también valen para las empresas de transformación de productos agrícolas. Observa asimismo que las propias autoridades danesas reconocieron que no estaban en condiciones de demostrar el cumplimiento, en todos los casos, del criterio de la necesidad definido en el punto 158 de las directrices medioambientales (véase el considerando 50), y que las cifras proporcionadas por las autoridades danesas no cambian de ningún modo esta conclusión de las mismas, puesto que estos datos (en realidad el equivalente de subvención de la ayuda recibida) no permiten determinar si el impuesto medioambiental sin reducción (en este caso concreto, sin limitación) conduce a un aumento sustancial de los costes de producción en el sector de la transformación de productos agrícolas.

(108) Por lo que se refiere al punto 159, letra a), de las directrices medioambientales, la Comisión considera que el criterio de la comparación con la técnica más eficaz en el EEE no es pertinente en este caso concreto, dado que, como ya se indicó en el considerando 98, los acuerdos generales que rigen el EEE no se aplican al sector agrícola, y que en este caso no se habla de aplicación de técnicas (puesto que se trata de realizar un inventario de los recursos hídricos para su mejor gestión), ni de reducción de la contaminación (puesto que se habla de captación de agua).

(109) Por lo que se refiere al punto 159, letra b), de las directrices medioambientales, la Comisión constata que las propias autoridades danesas reconocen que determinadas empresas se libraron de pagar al menos el 20 % del impuesto. El argumento de las autoridades danesas de que la Comisión debería basarse en promedios no es aceptable, ya que el título del punto 159, letra b) prevé como única excepción al principio del pago del 20 % del impuesto nacional la existencia de una distorsión limitada de la competencia, y la utilización de promedios no podría en ningún caso demostrar por sí sola el carácter limitado de una distorsión de la competencia.

(110) Por último, por lo que se refiere al punto 159, letra c), de las directrices medioambientales, las autoridades danesas no proporcionaron ninguna información que certificase la existencia de acuerdos de cumplimiento de compromisos medioambientales.

(111) Habida cuenta de los elementos expuestos en los considerandos 89 a 109, la Comisión no puede concluir que se respetan todas las condiciones pertinentes de las directrices medioambientales ni, por consiguiente, aclarar las dudas que había expresado durante la incoación del procedimiento de investigación formal.

(112) Por lo que se refiere a la referencia hecha por las autoridades danesas al marco temporal para las ayudas de crisis, la Comisión estimó necesario en primer lugar, en el marco inicial aplicable a partir de 17 de diciembre de 2008, autorizar temporalmente la concesión por un importe limitado de ayuda correspondiente al ámbito de aplicación del artículo 87, apartado 1, del TFUE (porque supera el umbral *de minimis*), declarándolo compatible con el mercado interior de conformidad con el artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE, siempre y cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

a) la ayuda no superará una subvención en metálico de 500 000 EUR por empresa; todas las cifras utilizadas para su cálculo se entenderán expresadas antes de deducciones fiscales u otros costes; cuando se conceda una ayuda en cualquier forma distinta de una subvención, el importe de la ayuda será el equivalente de subvención de la misma;

b) la ayuda se concede en forma de régimen;

c) la ayuda se concede a las empresas que no estaban en crisis en fecha de 1 de julio de 2008 (la expresión «empresa en crisis» designa, en lo que se refiere a las grandes empresas, a una empresa tal como se define en el punto 2.1 de las directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y reestructuración de empresas en crisis ([33]), y en lo que se refiere a las pymes, una empresa tal como se define en el artículo 1, apartado 7, del Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión ([34]); puede concederse a las empresas que no estaban en crisis en dicha fecha pero que comenzaron a sufrir problemas posteriormente debido a la crisis financiera y económica mundial;

d) el régimen de ayudas no se aplicará a las empresas activas en el sector pesquero;

e) la ayuda no será una ayuda a la exportación ni una ayuda que favorezca a los productos nacionales en relación con los productos importados;

([33]) DO C 244 de 1.10.2004, p. 2.

([34]) Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías) (DO L 214 de 9.8.2008, p. 3).

f) la ayuda se concederá a más tardar el 31 de diciembre de 2010;

g) antes de conceder la ayuda, el Estado miembro deberá obtener también de la empresa de que se trate una declaración en soporte de papel o electrónico relativa a las demás ayudas *de minimis* y a las ayudas relacionadas con la medida recibidas durante el ejercicio fiscal en curso y comprobará que dicha ayuda no sitúa el importe total de las ayudas percibidas por la empresa durante el período del 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2010 por encima del techo de 500 000 EUR;

h) el régimen de ayuda no se aplicará a las empresas especializadas en la producción agrícola primaria tal como se define en el artículo 2, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1857/2006 de la Comisión ([35]). Podrá aplicarse a las empresas especializadas en la transformación y la comercialización de productos agrícolas tal como se definen en el artículo 2, apartados 3 y 4 del mismo Reglamento, salvo si el importe de la ayuda se fija sobre la base del precio o la cantidad de productos de este tipo comprados a productores primarios o comercializados por las empresas interesadas, o si la concesión de la ayuda está supeditada a la obligación de cederla parcial o completamente a productores primarios.

(113) Estas condiciones iban acompañadas con otra según la cual las medidas de ayuda previstas por el marco no podían acumularse con ayudas que dependían del ámbito de aplicación del Reglamento *de minimis* para los mismos costes admisibles. Si la empresa ya se había beneficiado de una ayuda *de minimis* antes de la entrada en vigor del marco, la suma de las ayudas recibidas en el marco del presupuesto mencionado en el considerando anterior y de la ayuda *de minimis* recibida no debía sobrepasar 500 000 EUR entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010.

(114) El marco temporal para las ayudas de crisis se amplió a la producción agrícola primaria con efectos a partir del 28 de octubre de 2009 ([36]). Antes de conceder la ayuda, el Estado miembro debía obtener de la empresa concernida una declaración en soporte de papel o bajo forma electrónica relativa a otras ayudas *de minimis* y a las ayudas basadas en el marco que había recibido durante el ejercicio fiscal en curso, y verificar que esta ayuda no incluía el importe total de las ayudas percibidas por la empresa durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010 más allá del límite de 15 000 EUR. El importe de la ayuda concedida a las empresas activas en la producción primaria de productos agrícolas no podía determinarse en función del precio o la cantidad de los productos comercializados. Las medidas de ayuda previstas por el marco no podían acumularse con ayudas que dependían del ámbito de aplicación del Reglamento *de minimis* para los mismos costes admisibles. Si la empresa ya se había beneficiado de una ayuda *de minimis* para una actividad de producción agrícola primaria antes de la entrada en vigor del marco, la suma de las ayudas recibidas en el marco del presupuesto previsto para la producción agrícola y de la ayuda *de minimis* recibida no debía sobrepasar 15 000 EUR entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010.

(115) El marco temporal ampliado a la producción agrícola primaria se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2011. Para poder beneficiarse de sus disposiciones, el beneficiario debía no solamente cumplir las condiciones enunciadas en los considerandos 112 (a excepción de la condición mencionada en la letra h)), 113 y 114, sino también haber presentado un expediente de solicitud completo en concepto de un régimen de ayudas nacional aprobado por la Comisión a más tardar el 31 de diciembre de 2010 de acuerdo con el marco temporal (a más tardar el 31 de marzo de 2011 por lo que se refiere a las empresas dedicadas a la producción primaria de productos agrícolas). Además el régimen de ayudas nacional que autorizaba la concesión de la ayuda después del 31 de diciembre de 2010 debía haber sido notificado por el Estado miembro y autorizado por la Comisión con arreglo al artículo 108, apartado 3, del TFUE.

(116) Habida cuenta de la información proporcionada por las autoridades danesas en el marco del procedimiento de investigación formal, la Comisión no puede concluir que se cumplieron todas las condiciones del marco temporal de las ayudas de crisis por las siguientes razones:

a) entre el 17 de diciembre de 2008 y el 28 de octubre de 2009, el marco no era aplicable al sector de la producción agrícola primaria; por lo tanto no podía alegarse para justificar la compatibilidad de la exención concedida en dicho sector;

b) la información proporcionada por las autoridades danesas aún no permite constatar el cumplimiento del criterio de la exclusión de las empresas en crisis;

c) nada indica, en esta misma información, que se haya respetado el criterio del envío de la declaración relativa a las ayudas ya recibidas en concepto de un régimen *de minimis* o del marco temporal, contemplada en el considerando 107;

([35]) Reglamento (CE) n.º 1857/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, sobre la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas estatales para las pequeñas y medianas empresas dedicadas a la producción de productos agrícolas y por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 70/2001 (DO L 358 de 16.12.2006, p. 3).

([36]) El importe de la ayuda se limitó a 15 000 EUR por empresa.

d) en ausencia de declaraciones, es imposible verificar el respeto de la limitación establecida por el marco en caso de acumulación con una ayuda *de minimis*, cualquiera que sea el equivalente de subvención de la exención, sobre todo teniendo en cuenta que el control del respeto de los límites *de minimis* (véase, en particular, el considerando 63) también está pendiente de confirmación;

e) para poder beneficiarse de una ayuda en 2011 en virtud del marco temporal para las ayudas de crisis, el beneficiario tenía que haber presentado un expediente completo en el marco de un régimen de ayudas nacional aprobado por la Comisión a más tardar el 31 de diciembre de 2010 (o el 31 de marzo de 2011 para la producción agrícola primaria), y el régimen que autoriza la concesión de ayudas en 2011 tenía que haber sido notificado a la Comisión y aprobado por esta; ahora bien, las propias autoridades danesas reconocen que no aprovecharon, en su momento, las posibilidades ofrecidas por el marco temporal para las ayudas de crisis.

(117) El incumplimiento de las condiciones del marco temporal para las ayudas de crisis va por lo tanto más allá de la simple falta de notificación de una ayuda alegada por las autoridades danesas (véase el considerando 53).

(118) Habida cuenta de lo anterior, no puede considerarse que la limitación del impuesto a un volumen de captación de 25 000 m^3 pueda acogerse a una excepción prevista en el Tratado (excepción que, en cualquier caso, habría sido la del artículo 107, apartado 3, letra b), y no la del artículo 107, apartado 3, letra c)), sobre la base de las disposiciones del marco temporal).

Otros argumentos de las autoridades danesas

(119) La cuestión de la expectativa legítima de los beneficiarios (véase el considerando 58) no puede de ninguna manera influir en la valoración de la compatibilidad de la limitación con el mercado interior. Correspondía a las autoridades danesas obtener la aprobación de la Comisión antes de aplicar el régimen. La ausencia de un impuesto similar en los demás Estados miembros (véase el considerando 58) no impide que los beneficiarios de la limitación hayan obtenido una ventaja. Esta ventaja les permitía, en términos absolutos, disponer de recursos suplementarios para realizar sus actividades en un mercado expuesto a la competencia. El hecho de que nadie se haya quejado de la existencia del sistema de imposición no implica de ninguna manera que la limitación no incluya un elemento de ayuda estatal incompatible con el mercado interior.

VIII. **CONCLUSIÓN**

(120) La Comisión concluye que la reducción de dos tercios del importe del impuesto a pagar, prevista por el artículo 24 *ter* de la ley codificada, no incluye elementos de ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, puesto que los beneficiarios no se obtienen de una ventaja en relación con los que pagan la el impuesto íntegro en virtud de las disposiciones del artículo 24 *bis* de la ley codificada, y que la exención total prevista por el artículo 24 *quater* de la ley codificada no incluye elementos de ayuda estatal, según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE, por razones vinculadas a la buena gestión administrativa del sistema de imposición (importes a cobrar demasiado bajos).

(121) Por el contrario, la Comisión constata que la limitación del impuesto a un volumen de agua de 25 000 m^3, previsto por el artículo 24 *ter* de la ley codificada, constituye una ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE. y que Dinamarca aplicó ilegalmente esta limitación, infringiendo el artículo 108, apartado 3, del TFUE. El análisis efectuado pone de manifiesto que la ayuda inherente a esta limitación no puede declararse compatible con el mercado interior, puesto que las autoridades danesas no pudieron demostrar la necesidad y la proporcionalidad de la limitación del impuesto a un volumen de agua de 25 000 m^3, ni el cumplimiento de todas las condiciones del marco temporal para las ayudas de crisis. Por lo tanto la Comisión no está en condiciones de retirar las dudas que había expresado durante la incoación del procedimiento de investigación formal y solo puede concluir que la ayuda es incompatible con el mercado interior.

IX. **RECUPERACIÓN**

(122) La medida controvertida se realizó sin haber sido notificada previamente a la Comisión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3, del TFUE. Por lo tanto, constituye una ayuda ilegal.

(123) Según el artículo 16, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589, cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener de los beneficiarios la recuperación de la ayuda (en este caso, los que se beneficiaron de la limitación del impuesto a un volumen de agua de 25 000 m^3).

(124) Las autoridades danesas alegaron varios argumentos (véanse los considerandos 55 a 59) para impugnar el principio de la recuperación. La Comisión no puede aceptarlos.

(125) En efecto, la cuestión no consiste en saber si la distorsión de la competencia es mínima (véase el considerando 55), sino si existe. A partir del momento en que existe, hay que ponerle fin, es decir restablecer la situación de competencia existente antes de la concesión de la ayuda. El propio Tribunal de Justicia consagró el principio según el cual el objetivo de la recuperación es precisamente el restablecimiento de la situación que existía en el mercado antes de la concesión de la ayuda. También estableció que la recuperación no era más que la consecuencia lógica de la ilegalidad ([37]) de la ayuda y que por lo tanto no podría considerarse como desproporcionada en relación con las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales ([38]), contrariamente a lo que afirman las autoridades danesas. El argumento de la ausencia de ventaja en relación con los competidores (véase el considerando 57), por su parte, es invalidado por las consideraciones sobre la existencia de una ventaja (véase el considerando 64) y la utilización que puede hacerse del importe no pagado por los beneficiarios (véanse los considerandos 85 y 119). Por último, las autoridades danesas solo pueden alegar que la recuperación crearía una distorsión de la competencia comparada con los que captan aguas superficiales. En efecto, la aplicación del impuesto se limita a la extracción de aguas subterráneas y no afecta a la extracción de aguas superficiales.

(126) Por lo que se refiere a la cuestión de la expectativa legítima mencionada en el considerando 58, la Comisión ya refutó el argumento de las autoridades danesas de que la gran mayoría de los beneficiarios potenciales no podía realmente esperar que el régimen les otorgara una ventaja a la luz del derecho de la competencia, porque no existen impuestos similares en otros Estados miembros (véase el considerando 119). Como las autoridades danesas mencionan la cuestión de la confianza legítima y que esta última está estrechamente vinculada a la legalidad de la ayuda, la Comisión recuerda que, según la jurisprudencia, los beneficiarios de una ayuda solo pueden tener, en principio, confianza legítima en la legalidad de dicha ayuda si se concedió en cumplimiento del procedimiento previsto en el artículo 88 CE (actual artículo 108 del TFUE), y un operador económico diligente debe normalmente estar en condiciones de cerciorarse que se respeta dicho procedimiento. En particular, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión «[…], de modo que resulta ilegal en virtud del artículo 88 CE, apartado 3, el beneficiario de la ayuda no puede tener, en ese momento, una confianza legítima en la legalidad de la concesión de dicha ayuda» ([39]).

(127) Por lo tanto, Dinamarca debe, a pesar de sus observaciones, tomar todas las medidas necesarias para recuperar de sus beneficiarios la ayuda incompatible concedida. En este caso, se tratará de la diferencia entre el importe del impuesto que habría tenido que pagarse sobre la base de la cantidad consignada en el permiso de captación y el importe que se pagó por un volumen de captación de 25 000 m^3.

(128) De acuerdo con las disposiciones del punto 42 de la Comunicación de la Comisión «Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles» ([40]), Dinamarca dispone de un plazo de cuatro meses a partir de la notificación de la presente Decisión para atenerse a la misma. Habrán de añadirse al importe recuperado los intereses, calculados de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento (CE) n.º 794/2004 ([41]).

(129) La presente Decisión debe aplicarse inmediatamente, salvo en lo que se refiere a las ayudas que cumplían todas las condiciones fijadas en el Reglamento *de minimis* aplicable en virtud del artículo 2 del Reglamento (CE) n.º 994/98 del Consejo ([42]).

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

La reducción de dos tercios del impuesto establecido por el artículo 24 de la ley codificada n.º 935 de 24 de septiembre de 2009, prevista por el artículo 24 *ter* de dicha ley, no incluye elementos de ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

([37]) Sentencia de 10 de junio de 1993 en el asunto C-183/91, Comisión/Grecia, punto 16, ECLI:EU:C:1993:233.
([38]) Sentencia de 4 de abril de 1995 en el asunto C-348/93, Comisión/Italia, punto 27, ECLI:EU:C:1995:95.
([39]) Sentencia de 22 de abril de 2016 en los asuntos acumulados T-50/06 RENV II y T-69/06 RENV II, punto 230, ECLI:EU:T:2016:227.
([40]) DO C 272 de 15.11.2007, p. 4.
([41]) Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 140 de 30.4.2004, p. 1).
([42]) Reglamento (CE) n.º 994/98 del Consejo, de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a determinadas categorías de ayudas estatales horizontales (DO L 142 de 14.5.1998, p. 1).

Artículo 2

La limitación del impuesto a un volumen de 25 000 m³ con arreglo al artículo 24 *ter* de la ley codificada n.º 935, de 24 de septiembre de 2009, constituye una ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Artículo 3

La ayuda inherente a la exención de impuesto prevista por el artículo 24 *quater* de la ley codificada n.º 935, de 24 de septiembre de 2009, para los permisos de captación de agua que no excedan de 6 000 m³, no incluye elementos de ayuda estatal según lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Artículo 4

La ayuda inherente a la limitación a un volumen de 25 000 m³ del impuesto con arreglo al artículo 24 *ter* de la ley codificada n.º 935, de 24 de septiembre de 2009, fue aplicada ilegalmente por Dinamarca infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y constituye una ayuda estatal incompatible con el mercado interior.

Artículo 5

La ayuda inherente a la limitación del impuesto a un volumen de 25 000 m³ con arreglo al artículo 24 *ter* de la ley codificada n.º 935, de 24 de septiembre de 2009, no constituye una ayuda estatal si, en el momento de su concesión, reunía las condiciones fijadas por uno de los Reglamentos adoptados con arreglo al artículo 2 del Reglamento (CE) n.º 994/98, aplicable en el momento de la concesión de la ayuda.

Artículo 6

1. Dinamarca debe recuperar de sus beneficiarios la ayuda contemplada en el artículo 4.

2. Los importes pendientes de recuperación devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva.

3. Los intereses se calcularán sobre una base compuesta de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n.º 794/2004.

Artículo 7

La recuperación de la ayuda a que se refiere el artículo 1 será inmediata y efectiva.

Dinamarca garantizará que la presente Decisión se aplique en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 8

1. En el plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, Dinamarca presentará la siguiente información:

a) la lista de los beneficiarios de la ayuda contemplada en el artículo 4 y el importe total recibido por cada uno de ellos;

b) el importe global (principal e intereses) que deberá recuperar de cada beneficiario por las ayudas a las que no se les pueda aplicar la norma *de minimis*;

c) una descripción detallada de las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión;

d) documentos que demuestren que se ha ordenado a los beneficiarios que reembolsen la ayuda.

2. Dinamarca mantendrá informada a la Comisión del avance de las medidas nacionales adoptadas en aplicación de la presente Decisión hasta la recuperación completa de la ayuda mencionada en el artículo 4. Presentará inmediatamente, a petición de la Comisión, información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión. También proporcionará información detallada sobre los importes de la ayuda y los intereses ya recuperados de los beneficiarios.

Artículo 9

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

Hecho en Bruselas, el 16 de octubre de 2017.

Por la Comisión
Phil HOGAN
Miembro de la Comisión