

Causa C-453/23**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data del deposito:**

19 luglio 2023

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

19 aprile 2023

Ricorrente:

E. sp. z o.o.

Resistente:

Prezydent Miasta Mielca

Oggetto del procedimento davanti al giudice del rinvio

Ricorso per cassazione proposto dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) dalla E. sp. z o.o. avverso la sentenza del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunale amministrativo del voivodato di Rzeszów, Polonia) del 19 ottobre 2021 emessa nella causa su ricorso della E. p. z o.o. contro un'interpretazione individuale di disposizioni della normativa fiscale in materia di imposta sui beni immobili emessa dal Prezydent Miasta Mielca (Presidente della città di Mielec, Polonia) in data 14 giugno 2021.

Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale

Interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, e dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: «TFUE») in combinato disposto con l'articolo 2 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Le questioni pregiudiziali sono state proposte ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

Questioni pregiudiziali

1) Se, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (versione consolidata: GU 2016, C 202, pag. 47), falsi o minacci di falsare la concorrenza la concessione da parte di uno Stato membro di un'esenzione dall'imposta rivolta a tutti gli imprenditori, come quella prevista dall'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (legge del 12 gennaio 1991 sulle imposte e tasse locali; Dz.U. 2019, posizione 1170, come modificata), consistente nell'esenzione dall'imposta sui beni immobili per terreni, edifici e costruzioni facenti parte dell'infrastruttura ferroviaria ai sensi delle disposizioni sul trasporto ferroviario, che viene messa a disposizione di vettori ferroviari.

2) Se, in caso di risposta affermativa alla prima questione, un imprenditore che ha beneficiato dell'esenzione dall'imposta in base alla suddetta disposizione nazionale, introdotta senza osservare la procedura obbligatoria prevista dall'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (versione consolidata: GU del 7 giugno 2016, C 202, pag. 47), in combinato disposto con l'articolo 2 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (codificazione) (Testo rilevante ai fini del SEE) (GU L 248/9 del 24 settembre 2015), sia obbligato a pagare l'imposta arretrata con gli interessi.

Disposizioni del diritto dell'Unione rilevanti

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea: articolo 107, paragrafo 1, articolo 108, paragrafo 3, articolo 267;

Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea: articolo 2

Disposizioni del diritto nazionale rilevanti

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Legge del 12 gennaio 1991 sulle imposte e sulle tasse locali, Polonia; Dz.U. 2019, posizione 1170, come modificata; in prosieguo: la «legge sulle imposte e tasse locali»): articolo 2, paragrafi 1 e 2, articolo 4, paragrafo 1, articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a);

Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e sulle tasse locali, richiamato nella prima questione pregiudiziale, sono esenti dall'imposta sui beni immobili i terreni, gli edifici e le costruzioni facenti parte dell'infrastruttura ferroviaria ai sensi delle disposizioni sul trasporto ferroviario, che viene messa a disposizione dei vettori ferroviari.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (legge del 30 aprile 2004 sul procedimento in materia di aiuti di Stato, Polonia; Dz. 2023, posizione 702): articolo 6, paragrafo 2.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La società ricorrente, soggetto passivo dell'imposta sugli immobili per quanto riguarda le infrastrutture e i terreni sottostanti di sua proprietà, aveva presentato al Presidente della città di Mielec (in prosieguo: l'«autorità competente per l'interpretazione») una domanda di interpretazione individuale scritta di disposizioni della normativa fiscale. Nella domanda aveva esposto che, in qualità di soggetto che esercita un'attività economica, possedeva sul terreno di sua proprietà un raccordo ferroviario e che parte dell'infrastruttura del binario di raccordo le apparteneva. A suo avviso, nel momento in cui concedeva il raccordo ad un altro vettore che doveva eseguire trasporti per conto della stessa, essa avrebbe potuto godere dell'esenzione dall'imposta sugli immobili per l'intero lotto di terreno sul quale si trovano gli elementi dell'infrastruttura ferroviaria, nonché per i lotti di terreno acquistati in futuro, che saranno parzialmente edificati con un binario di raccordo (infrastruttura ferroviaria).
- 2 Al fine di ottenere una conferma della propria posizione, la società in questione ha posto all'autorità competente per l'interpretazione i seguenti quesiti: 1) se potesse applicare l'esenzione dall'imposta sugli immobili ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e tasse locali in relazione al terreno e all'infrastruttura a partire dal momento in cui sarebbe stato approvato l'accesso al raccordo e sarebbe stata concessa la relativa autorizzazione al vettore ferroviario titolare della licenza, il che sarebbe avvenuto nel 2021; 2) se dopo l'acquisizione di un nuovo terreno avrebbe potuto applicare l'esenzione dall'imposta sulla proprietà ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e tasse locali in relazione all'intera superficie di tale nuovo terreno.
- 3 L'autorità competente per l'interpretazione ha ritenuto che la posizione della società non fosse corretta. A suo avviso, nonostante la formale sussistenza dei requisiti per l'esenzione, tale diritto non poteva essere esercitato, in quanto violava le norme dell'Unione sugli aiuti di Stato. Infatti, la legge di modifica, che ha portato alla concessione di aiuti di Stato alle imprese sotto forma di esenzione dall'imposta sugli immobili, non è stata sottoposta alla procedura di controllo preventivo da parte della Commissione europea.
- 4 La ricorrente aveva quindi presentato un ricorso contro tale decisione di interpretazione individuale davanti al Tribunale amministrativo del voivodato di Rzeszów quale giudice di primo grado.
- 5 Il giudice di primo grado ha respinto il ricorso. Tale giudice ha ritenuto che l'esenzione fiscale, che esonera la società da un onere fiscale da versare al bilancio di un ente pubblico (ente locale), soddisfi le condizioni per essere qualificata come aiuto di Stato, e ha quindi sottolineato la necessità di verificare se

il legislatore nazionale avesse rispettato gli obblighi di cui agli articoli 107 e 108 TFUE.

- 6 Il giudice di primo grado ha poi rilevato che la ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (legge del 16 novembre 2016 che modifica la legge sul trasporto ferroviario e talune altre leggi, Polonia) non era stata notificata alla Commissione europea per la consultazione preventiva. Ciò comportava alcune conseguenze per lo Stato membro ai sensi del TFUE e del regolamento 2015/1589.
- 7 Il giudice di primo grado ha inoltre ritenuto che la posizione dell'autorità competente per l'interpretazione sull'impossibilità per la società di esercitare il proprio diritto ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e tasse locali fosse giuridicamente fondata. L'autorità competente per l'interpretazione, nel valutare l'evento futuro prospettato, era quindi legittimata a richiamare direttamente le disposizioni dell'Unione, sia gli articoli 107 e 108 del TFUE sia l'articolo 3 del regolamento 2015/1589, in quanto la materia individuata riguarda la questione dei nuovi aiuti di Stato selettivi concessi da uno Stato membro a un'impresa, ossia una materia delegata alla competenza dell'Unione nell'ambito delle questioni relative alla tutela del mercato interno e della concorrenza delle imprese.
- 8 La ricorrente, non condividendo il ragionamento del giudice di primo grado, ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

Argomenti essenziali delle parti del procedimento davanti al giudice del rinvio

- 9 La ricorrente – contrariamente all'autorità competente per l'interpretazione – ritiene che l'esenzione prevista dall'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e sulle tasse locali non soddisfi i requisiti degli aiuti di Stato e che la sua introduzione non dovesse essere notificata alla Commissione europea.

Breve motivazione del rinvio

- 10 Per quanto riguarda la prima questione, il giudice del rinvio sottolinea che le disposizioni della legge sulle imposte e tasse locali in vigore fino alla fine del 2016, che limitavano l'applicazione dell'esenzione a un gruppo ristretto di soggetti (gestori di linee ferroviarie e proprietari di un determinato numero di terminali di trasbordo), comportavano il rischio che tale esenzione fosse considerata un aiuto di Stato illegittimo a causa dell'evidente selettività della sua applicazione. L'esenzione prevista dall'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e sulle tasse locali, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2017, non sembra costituire un aiuto di Stato.

- 11 Infatti, a partire dal 1° gennaio 2017, è stato esteso l'ambito di applicazione dell'esenzione fiscale prevista dall'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e tasse locali. In particolare, sono stati esentati dall'imposta sui beni immobili i raccordi ferroviari, omessi nella precedente formulazione della normativa, compresi quelli che costituiscono le cosiddette infrastrutture private, ossia quelli situati in miniere, fabbriche o centrali elettriche, che sono il motore di tutto il traffico merci su rotaia. Inoltre, nell'esenzione sono stati ricompresi anche gli edifici che fanno parte dell'infrastruttura ferroviaria ed è stato esteso l'ambito di applicazione dell'esenzione sui terreni (vi sono stati ricompresi i terreni catastali facenti parte dell'infrastruttura ferroviaria e non solo le parti di terreno occupate dai binari, come avveniva nella precedente formulazione della legge). Tuttavia, dal 1° gennaio 2017, ai fini dell'applicazione dell'esenzione fiscale sull'infrastruttura ferroviaria non è sufficiente il semplice fatto di avere un raccordo sul proprio terreno, ma è necessario metterlo effettivamente a disposizione di un vettore ferroviario.
- 12 L'esenzione prevista dall'articolo 7, paragrafo 1, comma 1, lettera a), della legge sulle imposte e sulle tasse locali, a partire dal 1° gennaio 2017 si riferisce quindi a una cerchia illimitata di destinatari (qualsiasi impresa che utilizzi il trasporto ferroviario può beneficiare dell'esenzione). Di conseguenza tale esenzione non è rivolta a imprenditori, settori o regioni specificamente individuati, né a un'attività specifica che per l'effetto favorirebbe la produzione di determinati beni. Tuttavia, è discutibile il criterio, previsto in tale disposizione, che richiede il possesso di un certo tipo di infrastruttura, che in pratica comporta che le imprese che svolgono l'attività economica negli stessi settori (ad esempio, miniere, centrali termiche, birrerie) si trovano in una situazione diversa dal punto di vista fiscale.
- 13 Il giudice del rinvio aggiunge che, nell'ipotesi in cui la differenziazione della situazione dei soggetti economici non derivi direttamente dal meccanismo dell'esenzione introdotta e sia accessibile a tutte le imprese, a tale esenzione non può essere ascritto, in linea di principio, l'attributo della selettività. Ogni impresa (indipendentemente dalla regione, dal settore e da altre caratteristiche) che utilizza il trasporto ferroviario per mezzo di un raccordo ferroviario di proprietà ha diritto all'esenzione dall'imposta ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e sulle tasse locali. L'impossibilità di ascrivere la caratteristica della selettività all'esenzione fiscale prevista dalla legge nazionale esclude il verificarsi del presupposto della distorsione della concorrenza e, di conseguenza, impedisce di considerare tale esenzione come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 del TFUE.
- 14 D'altro canto, però, sorge il dubbio se non si verifichi eventualmente un'ipotesi di selettività occulta derivante dall'uso di criteri di esenzione prima facie oggettivi. Si tratta quindi di una selettività di fatto, in base alla quale lo strumento in questione ha l'effetto di favorire alcune imprese o settori, indipendentemente dal fatto che non si rivolga solo a tali imprese (settori).

- 15 Il giudice del rinvio precisa che l'esenzione prevista dall'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e tasse locali è stata introdotta in occasione di un'ampia modifica della legge sul trasporto ferroviario, che a sua volta ha recepito la direttiva 2012/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 novembre 2012, relativa alla creazione di uno spazio ferroviario europeo unico. L'obiettivo della direttiva 2012/34/UE e della modifica della legge sul trasporto ferroviario è lo sviluppo delle ferrovie, da conseguire, tra l'altro, attraverso la liberalizzazione della regolamentazione e le misure di incentivazione. La formulazione dell'esenzione ferroviaria in vigore dal 1° gennaio 2017 può essere considerata ragionevole e in linea con la funzione incentivante dell'imposta, che incoraggia così le imprese a utilizzare il trasporto ferroviario, sicuro e a emissioni zero.
- 16 La seconda questione riguarda la situazione in cui un imprenditore, dopo aver beneficiato di un'esenzione dall'imposta sulla base della disposizione nazionale in questione, introdotta senza rispettare la procedura imposta dall'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, rimane ora nell'incertezza se, in circostanze come quelle della controversia principale, sia tenuto a pagare l'imposta arretrata con gli interessi.
- 17 Il problema analizzato in questa sede è tanto più significativo in quanto nei quattro anni successivi all'introduzione dell'esenzione né le autorità fiscali né i tribunali amministrativi hanno messo in discussione il suo utilizzo da parte delle imprese. Questo ha portato a credere che l'uso dell'esenzione fiscale fosse corretto. A partire dal 2021, quattro anni dopo l'introduzione dell'esenzione, le autorità fiscali hanno iniziato a rifiutare la sua applicazione, contestando la mancata notifica dell'esenzione da parte della Polonia alla Commissione europea e il conseguente rischio di concessione di aiuti di Stato. La causa riguarda quindi questioni essenziali. Una situazione del genere mina i diritti fondamentali dei contribuenti ed è in contrasto con la certezza del diritto e con condizioni economiche favorevoli. Sarebbe ancora più deprecabile se alla fine le imprese dovessero sostenere il peso finanziario dell'intera situazione.
- 18 La questione cruciale è quindi se i contribuenti possano subire le conseguenze negative, consistenti nell'obbligo di pagare l'imposta con gli interessi, in una situazione in cui hanno agito facendo affidamento sulla legge. Nell'ipotesi in cui emergesse che l'esenzione in esame ha violato l'obbligo di notifica, ci si chiede se i contribuenti debbano essere economicamente obbligati a restituire l'aiuto illegalmente concesso e quindi a pagare l'imposta con gli interessi, oppure se tale obbligo sia escluso in virtù del principio del legittimo affidamento.
- 19 La rilevanza di un'eventuale sentenza della Corte di giustizia può quindi essere molto ampia e riguardare la qualità del diritto tributario, le pratiche delle autorità statali che sono ammissibili e la responsabilità per le loro azioni o omissioni. Sebbene la Corte di giustizia si sia pronunciata in più di un'occasione in materia di aiuti di Stato, nella sua giurisprudenza non è stata finora considerata l'imposta sui beni immobili sotto l'aspetto indicato nella questione pregiudiziale.

- 20 I dubbi del giudice del rinvio vertono sul fatto che l'introduzione dell'esenzione in questione nell'ordinamento giuridico polacco potrebbe comportare uno squilibrio nel mercato dell'Unione ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, anche in ragione della natura potenzialmente selettiva di tale esenzione. La controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio riguarda l'esenzione dall'imposta sui beni immobili e quindi è possibile valutare se essa costituisca una forma di aiuto di Stato concesso da uno Stato membro, che deve essere approvato dalla Commissione europea, o se invece costituisca una semplice esenzione di natura oggettiva che non rientra nella nozione di aiuto di Stato. A suo avviso, l'esenzione è legittima e conforme alle norme dell'Unione, ma si pone la questione se possa essere applicata visto l'omesso adempimento dell'obbligo di notifica.
- 21 Il giudice del rinvio sottolinea che l'interpretazione della nozione di «aiuto di Stato» può dare adito a dubbi interpretativi in ragione della mancanza della sua definizione nel diritto dell'Unione. La definizione di aiuto di Stato fornita dalla Corte, basata sull'interpretazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, è ampia e copre un ampio spettro di misure di sostegno statale alle imprese. Nella giurisprudenza della Corte di giustizia si distinguono quattro criteri che permettono di stabilire che un determinato aiuto (misura di aiuto) è incompatibile con il mercato interno. Gli aiuti devono soddisfare cumulativamente le seguenti condizioni: 1) sussistere nell'ambito di un intervento statale o utilizzando risorse statali; 2) costituire un vantaggio economico per le imprese; 3) avere carattere selettivo; 4) incidere sugli scambi tra Stati membri e falsare o minacciare di falsare la concorrenza. Secondo il giudice del rinvio, nel caso di specie sorgono dubbi sulla sussistenza delle ultime due condizioni.
- 22 Il giudice del rinvio sottolinea che, nel caso della successiva modifica dell'articolo 7 della legge sulle imposte e tasse locali del 17 novembre 2021, consistente nell'estensione dell'esenzione dall'imposta ai terminali ferroviari per il trasporto di merci, il legislatore polacco ha ritenuto che vi fosse un rischio di sussistenza di un aiuto di Stato e che, pertanto, fosse necessaria la notifica alla Commissione europea. Il giudice del rinvio sottolinea, tuttavia, a questo proposito, che tale modifica è dedicata a determinati soggetti. Il giudice aggiunge che nella realtà economica polacca sono talmente numerose le imprese (sia private che pubbliche) che possiedono terreni su cui si trovano le infrastrutture ferroviarie, che l'inclusione di tali infrastrutture nell'esenzione dall'imposta potrebbe inficiare la tesi del carattere selettivo dell'esenzione dall'imposta introdotta nel 2017. Il giudice si chiede quindi se l'inclusione dell'infrastruttura ferroviaria nell'esenzione fiscale configuri un aiuto settoriale concesso alle imprese che possiedono i terreni su cui si trova tale infrastruttura.
- 23 Il giudice del rinvio afferma in conclusione che sussistono seri dubbi sul potenziale impatto dell'esenzione in questione sulla concorrenza, in particolare data l'eventualità che l'esenzione presenti una natura selettiva (selettività occulta). In tale situazione è fondamentale stabilire se, anche nell'ipotesi in cui sussista l'eventualità di un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, i progetti di modifica legislativa avrebbero dovuto essere notificati e se la mancanza di tale

notifica comporti che l'aiuto non possa essere concesso ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. Di conseguenza, è necessario stabilire se, nonostante sia stato introdotto nell'ordinamento giuridico nazionale l'articolo 7, paragrafo 1, punto 1, lettera a), della legge sulle imposte e tasse locali, nella versione in vigore tra il 2017 e il 2021, tale disposizione possa, in assenza di notifica, costituire una base per l'acquisizione da parte delle imprese del diritto all'esenzione.

DOCUMENTO DI LAVORO