

Processo C-453/23**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

19 de julho de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

19 de abril de 2023

Recorrente:

E. sp. z o.o.

Recorrido:

Prezydent Miasta Mielca (Presidente da Câmara de Mielec)

Objeto do processo principal

Recurso de cassação interposto no Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) pela E. sp. z o.o. contra a Sentença do Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunal Administrativo do Voivodato de Rzeszów), de 19 de outubro de 2021, proferida no processo relativo ao recurso interposto por E. sp. z o.o. contra uma interpretação individual das disposições da legislação fiscal em matéria de imposto sobre imóveis, emitida em 14 de junho de 2021 pelo Presidente da Câmara de Mielec.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do artigo 107.º, n.º 1, e do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (a seguir «TFUE»), em conjugação com o artigo 2.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o

Funcionamento da União Europeia. As questões prejudiciais foram submetidas nos termos do artigo 267.º TFUE.

Questões prejudiciais

1) À luz do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (versão consolidada: JO 2016, C 202, p. 47), deve considerar-se que falseia ou ameaça falsear a concorrência o facto de um Estado-Membro conceder a todos os empresários um benefício fiscal, como o previsto no artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Lei relativa aos Impostos e Taxas Locais, de 12 de janeiro de 2019) (Dz. U. de 2019, posição 1170, conforme alterada), que consiste em isentar do imposto sobre imóveis os terrenos, edifícios e construções que fazem parte da infraestrutura ferroviária, na aceção das disposições relativas ao transporte ferroviário, que é disponibilizada aos transportadores ferroviários?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, um empresário que tenha beneficiado de uma isenção fiscal com base na referida disposição nacional, introduzida sem ter sido observado o procedimento obrigatório estabelecido no artigo 108.º, n.º 3, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (versão consolidada: JO 2016, C 202, p. 47), em conjugação com o artigo 2.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (codificação) (Texto relevante para efeitos do EEE) (JO 2015, L 248, p. 9), está obrigado a pagar o imposto em dívida, acrescido de juros?

Disposições de direito da União invocadas

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: artigo 107.º, n.º 1, artigo 108.º, n.º 3, e artigo 267.º;

Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: artigo 2.º

Disposições de direito nacional invocadas

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Lei relativa aos Impostos e Taxas Locais, de 12 de janeiro de 1991) (Dz.U. de 2019, posição 1170, conforme alterada, a seguir «u.p.o.l.»): artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, artigo 4.º, n.º 1, e artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a);

Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l., invocado na primeira questão prejudicial, estão isentos do imposto sobre imóveis os terrenos,

edifícios e construções que fazem parte da infraestrutura ferroviária, na aceção das disposições relativas ao transporte ferroviário, que é disponibilizada aos transportadores ferroviários.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Lei do Procedimento em Matéria de Auxílios de Estado, de 30 de abril de 2004) (Dz. U. de 2023, posição. 702): artigo 6.º, n.º 2.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A sociedade recorrente, sujeito passivo do imposto sobre imóveis relativamente às infraestruturas e aos terrenos onde as mesmas estão implantadas de que é proprietária, apresentou ao Presidente da Câmara de Mielec (a seguir «órgão de interpretação») um pedido de interpretação individual por escrito de disposições da legislação fiscal. No seu pedido, indicou que, enquanto operador económico, detinha nos terrenos de que é proprietária um ramal ferroviário e que parte da infraestrutura ferroviária lhe pertencia. Na sua opinião, a partir do momento em que disponibiliza um ramal a outro operador que presta serviços de transporte por sua conta, poderá beneficiar de uma isenção do imposto sobre imóveis para a totalidade do lote de terreno registado onde se encontram os elementos da infraestrutura ferroviária, bem como para os lotes adquiridos no futuro numa parte dos quais será também construído um ramal (infraestrutura ferroviária).
- 2 Com vista a obter a confirmação da sua posição, a referida sociedade submeteu ao órgão de interpretação as seguintes questões: 1) poderá ser aplicada a isenção do imposto sobre imóveis, prevista no artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l., no que respeita aos terrenos e às infraestruturas, a partir do momento em que seja aprovado o acesso ao ramal e seja concedida a respetiva autorização ao transportador ferroviário licenciado, o que está previsto ocorrer em 2021? 2) após a aquisição de novos terrenos, poderá ser aplicada a isenção do imposto sobre imóveis, prevista no artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l., a toda a área desses novos terrenos?
- 3 O órgão de interpretação considerou que a posição desta sociedade estava incorreta. Na sua opinião, apesar do cumprimento formal das condições de isenção, tal direito não pode ser exercido, uma vez que viola as regras da União em matéria de auxílios de Estado. Com efeito, a lei de alteração, que introduziu a concessão de auxílios de Estado às empresas sob a forma de uma isenção ao imposto sobre imóveis, não foi submetida ao procedimento de controlo prévio pela Comissão Europeia.
- 4 Assim, a recorrente interpôs recurso desta interpretação individual no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunal Administrativo do Voivodato de Rzeszów), um órgão jurisdicional de primeira instância.
- 5 O órgão jurisdicional de primeira instância negou provimento ao recurso. Esse órgão jurisdicional declarou que uma isenção fiscal que libera uma sociedade de

um encargo fiscal que reverte para o orçamento de uma entidade pública (autarquia local) cumpre as condições para ser considerada um auxílio de Estado, pelo que assinalou a necessidade de verificar se o legislador nacional tinha cumprido os requisitos previstos nos artigos 107.º e 108.º TFUE.

- 6 Em seguida, o órgão jurisdicional de primeira instância declarou que a ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Lei que altera a Lei relativa ao Transporte Ferroviário e Outras Leis, de 16 de novembro de 2016) não foi notificada à Comissão Europeia para realização do procedimento de consulta prévia. Isto implica determinadas consequências para o Estado-Membro decorrentes do TFUE e do Regulamento 2015/1589.
- 7 Além disso, o órgão jurisdicional de primeira instância considerou que a posição do órgão de interpretação quanto à impossibilidade de a sociedade exercer o direito decorrente do artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l. tem fundamento jurídico. Portanto, o órgão de interpretação, ao apreciar o acontecimento futuro apresentado, podia invocar diretamente as disposições da União, tanto os artigos 107.º e 108.º TFUE como o artigo 3.º do Regulamento 2015/1589, uma vez que a matéria identificada diz respeito a uma questão sobre um novo auxílio de Estado seletivo, concedido por um Estado-Membro a uma sociedade, ou seja, uma matéria transferida para a competência da União no âmbito de questões relacionadas com a proteção do mercado interno e a competitividade das empresas.
- 8 A recorrente, que não concordou com o raciocínio do órgão jurisdicional de primeira instância, interpôs um recurso de cassação no órgão jurisdicional de reenvio.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 9 Ao contrário do órgão de interpretação, a recorrente considera que a isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l. não cumpre os critérios de auxílio de Estado e a sua introdução no ordenamento jurídico não tinha de ser notificada à Comissão Europeia.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 10 Quanto à primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que as disposições da u.p.o.l., em vigor até ao final de 2016, que limitavam a aplicação da isenção a um grupo restrito de entidades (operadores de vias férreas e proprietários de alguns terminais de transbordo), comportavam o risco de essa isenção ser considerada um auxílio de Estado ilegal devido à manifesta seletividade na sua aplicação. A isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l., na versão em vigor a partir de 1 de janeiro de 2017, não parece constituir um auxílio de Estado.

- 11 Com efeito, a partir de 1 de janeiro de 2017, o âmbito de aplicação da isenção fiscal prevista no artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l. foi alargado. Em especial, ficaram isentos do imposto sobre imóveis os ramais ferroviários, omissos na versão anterior das disposições, incluindo os que constituem as ditas infraestruturas privadas, isto é, os localizados em minas, fábricas ou centrais elétricas, que são a força motriz de todo o tráfego ferroviário de mercadorias. Além disso, a isenção passou a abranger os edifícios que fazem parte da infraestrutura ferroviária e o âmbito de aplicação da isenção aos terrenos foi alargado (ficaram abrangidos os lotes de terreno registados que fazem parte da infraestrutura ferroviária e não apenas as parcelas de terreno ocupadas por vias, como era o caso na versão anterior da legislação). No entanto, a partir de 1 de janeiro de 2017, para poder beneficiar da isenção fiscal das infraestruturas ferroviárias, o simples facto de ter um ramal no seu próprio terreno não é suficiente; é necessário que o ramal seja efetivamente colocado à disposição de um operador ferroviário.
- 12 Assim, a partir de 1 de janeiro de 2017, a isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l. aplica-se a um conjunto ilimitado de destinatários (qualquer empresário que utilize o transporte ferroviário pode beneficiar da isenção). Por conseguinte, não se destina especificamente a empresas, setores ou regiões concretamente individualizados, ou a atividades específicas, o que teria por consequência favorecer a produção de determinadas mercadorias. No entanto, é questionável o critério da posse de um determinado tipo de infraestrutura, utilizado nesta disposição, que implica, na prática, que os empresários que desenvolvem uma atividade económica nos mesmos setores (por exemplo, minas, centrais térmicas, cervejeiras) se encontram em situações diferentes no que respeita à sua carga fiscal.
- 13 O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta que, se a diferenciação da situação dos operadores económicos não resultar diretamente do mecanismo de isenção introduzido e qualquer empresário tiver acesso à mesma, o atributo da seletividade não pode, em princípio, ser imputado a tal isenção. Qualquer empresário (independentemente da região, setor ou outras características) que utilize um transporte ferroviário através de um ramal ferroviário de que seja proprietário dispõe de uma isenção fiscal nos termos do artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l. A impossibilidade de atribuir à isenção fiscal prevista na legislação nacional a característica de seletividade exclui que se verifique a condição de distorção da concorrência e, consequentemente, a qualificação de tal isenção de auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º TFUE.
- 14 Por outro lado, surge uma dúvida quanto a uma eventual seletividade oculta relacionada com a utilização de critérios de isenção, à primeira vista, objetivos. Trata-se, portanto, de uma seletividade de facto, em que o instrumento em causa tem por efeito favorecer determinadas empresas ou setores, independentemente do facto de não se destinar apenas a essas empresas (setores).

- 15 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que a isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l. foi introduzida por ocasião de uma ampla revisão da Lei relativa ao transporte ferroviário, que, por sua vez, transpôs a Diretiva 2012/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de novembro de 2012, que estabelece um espaço ferroviário europeu único. Tanto o objetivo da Diretiva 2012/34 como o da alteração da Lei relativa ao Transporte Ferroviário é desenvolver os caminhos-de-ferro, através, nomeadamente, da liberalização da regulamentação e de medidas de incentivo. A formulação da isenção ferroviária em vigor a partir de 1 de janeiro de 2017 pode ser considerada racional e conforme com a função de incentivo do imposto, motivando assim os empresários a utilizarem um transporte ferroviário seguro e com zero emissões.
- 16 A segunda questão diz respeito a uma situação em que um empresário beneficiou de uma isenção do imposto com base na referida disposição nacional, introduzida sem ter sido observado o procedimento previsto no artigo 108.º, n.º 3, TFUE, e que agora está na incerteza sobre se, em circunstâncias como as do litígio pendente no órgão jurisdicional nacional, é obrigado a pagar o imposto em dívida, acrescido de juros.
- 17 O problema aqui examinado é tanto mais importante, porquanto nos quatro anos que se seguiram à introdução da isenção, nem as autoridades fiscais nem os órgãos jurisdicionais administrativos puseram em causa a sua aplicação pelos empresários. Este facto fez crer que beneficiar dessa isenção fiscal estava correto. A partir de 2021, quatro anos depois da introdução da isenção, as autoridades fiscais começaram a recusar aplicá-la, invocando que essa isenção não tinha sido notificada pela Polónia à Comissão Europeia e que comportava o risco de ser qualificada de auxílio de Estado. Por conseguinte, o processo suscita questões essenciais. Tal situação atenta contra os direitos fundamentais dos contribuintes e é contrária à segurança jurídica e a um ambiente económico favorável. Seria ainda mais condenável se se viesse a verificar que, afinal, seriam os empresários que teriam de suportar o custo financeiro de toda esta situação.
- 18 A questão essencial é, portanto, saber se os contribuintes podem sofrer as consequências negativas de serem obrigados a pagar o imposto acrescido de juros numa situação em que agiram confiando na lei. Se se verificar que a isenção em causa não foi notificada apesar de haver essa obrigação, devem os contribuintes ser obrigados, em termos económicos, a reembolsar o auxílio ilegalmente concedido e, consequentemente, a pagar o imposto com juros, ou essa obrigação está excluída por força do princípio da confiança legítima?
- 19 Por conseguinte, a relevância de um eventual acórdão do Tribunal de Justiça pode ser muito ampla e incidir sobre a qualidade do direito fiscal, as práticas das autoridades estatais admissíveis e a responsabilidade pelos seus atos ou omissões. Embora o Tribunal de Justiça se tenha pronunciado em várias ocasiões em matéria de auxílios de Estado, na sua jurisprudência ainda não foi examinado o imposto sobre imóveis na perspetiva indicada na questão prejudicial.

- 20 As dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio prendem-se com a questão de saber se a introdução da isenção em causa no ordenamento jurídico polaco pode conduzir a um desequilíbrio no mercado da União na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, nomeadamente devido ao carácter potencialmente seletivo desta isenção. O processo pendente no órgão jurisdicional de reenvio diz respeito a uma isenção do imposto sobre imóveis, pelo que se pode examinar se este constitui uma forma de auxílio de Estado concedido por um Estado-Membro, que deve ser aprovado pela Comissão Europeia, ou se constitui uma simples isenção de natureza objetiva não abrangida pelo conceito de auxílio de Estado. Na sua opinião, a isenção é legítima e está em conformidade com as disposições da União, mas coloca-se a questão de saber se pode ser aplicada por não ter sido respeitada a obrigação de notificação.
- 21 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que a interpretação do conceito de «auxílio de Estado» pode suscitar dúvidas, na medida em que o direito da União não contém uma definição do mesmo. A definição de auxílio de Estado fornecida pelo Tribunal de Justiça, que se baseia numa interpretação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, é ampla e compreende um vasto leque de medidas de apoio às empresas pelo Estado. A jurisprudência do Tribunal de Justiça distingue quatro critérios para considerar que determinado auxílio (medida de auxílio) é incompatível com o mercado interno. O auxílio tem de preencher cumulativamente as seguintes condições: 1) ser efetuado no âmbito de uma intervenção do Estado ou com recursos estatais; 2) constituir uma vantagem económica para a empresa em causa; 3) ter natureza seletiva; 4) afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros e falsear ou ameaçar falsear a concorrência. Na opinião desse órgão jurisdicional, no caso em apreço, há dúvidas sobre se as duas últimas condições estão preenchidas.
- 22 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, no caso da alteração subsequente do artigo 7.º da u.p.o.l., em 17 de novembro de 2021, que consistiu em incluir os terminais de transporte ferroviário de mercadorias na isenção fiscal, o legislador polaco considerou que havia o risco de essa alteração configurar um auxílio de Estado e que, como tal, era necessário notificá-la à Comissão Europeia. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha, a este respeito, que esta alteração se destina a entidades específicas. Acrescenta que, na realidade económica polaca, há um número tão elevado de empresas (tanto privadas como públicas) que são proprietárias de terrenos nos quais estão implantadas infraestruturas ferroviárias, que incluir essas infraestruturas na isenção fiscal pode pôr em causa a tese do carácter seletivo da isenção fiscal introduzida em 2017. Assim, pergunta se incluir as infraestruturas ferroviárias nessa isenção configura a concessão de um auxílio setorial às empresas proprietárias dos terrenos onde se situam essas infraestruturas.
- 23 O órgão jurisdicional de reenvio conclui declarando que existem sérias dúvidas quanto ao potencial impacto da isenção em causa na concorrência, tendo em conta, nomeadamente, a possibilidade de esta isenção ter natureza seletiva (seletividade oculta). Nesta situação, reveste uma importância essencial determinar se, mesmo no caso de se tratar eventualmente de um auxílio na aceção

do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, o projeto de alteração legislativa deveria ter sido notificado e se o facto de não ter sido notificado acarreta a impossibilidade de conceder esse auxílio nos termos do artigo 108.º, n.º 3, TFUE. Consequentemente, há que determinar se, apesar de as disposições do artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), da u.p.o.l., na versão em vigor entre 2017 e 2021, terem sido introduzidas no ordenamento jurídico nacional, podem, sem terem sido notificadas, constituir fundamento para os empresários obterem o direito à isenção.

DOCUMENTO DE TRABALHO