

Affaire C-453/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

19 juillet 2023

Jurisdiction nationale :

Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne)

Date de la décision de renvoi :

19 avril 2023

Partie requérante :

E. sp. z o.o.

Autre partie à la procédure :

Prezydent Miasta Mielca

[OMISSIS] [référence de l'affaire]

ORDONNANCE

du 19 avril 2023

le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne),
composé de :

[OMISSIS]

[formation de jugement]

ayant examiné le **19 avril 2023**,

en audience de la chambre financière,

le pourvoi en cassation formé par **E. sp. z o.o., établie à M.**,

contre le jugement du **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie**
(tribunal administratif de voïvodie de Rzeszów, Pologne)

du **19 octobre 2021**, [OMISSIS] [référence de l'affaire]

ayant pour objet le recours introduit par **E. sp. z o.o., établie à M.**,

contre le rescrit fiscal du **Prezydent Miasta Mielca (président de la ville de Mielec)**

du **14 juin 2021**, [OMISSIS] [numéro d'affaire],

portant sur un **rescrit fiscal en matière d'impôt foncier**

décide :

I. sur la base de l'article 267 TFUE, la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes :

- 1) À la lumière de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, l'octroi, par un État membre à toutes les entreprises, d'un allègement fiscal tel que celui découlant de l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de l'ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (loi du 12 janvier 1991 relative aux impôts et redevances locales, Dz. U. de 2019, position 1170, telle que modifiée), qui consiste à exonérer de l'impôt foncier les terrains, bâtiments et constructions faisant partie de l'infrastructure ferroviaire, au sens des dispositions sur le transport ferroviaire, qui est mise à la disposition des entreprises ferroviaires, fausse-t-il ou menace-t-il de fausser la concurrence ?
- 2) En cas de réponse affirmative à la première question, une entreprise qui a bénéficié d'une exonération fiscale sur la base de la disposition nationale susmentionnée, qui a été introduite en méconnaissance de la procédure exigée par l'article 108, paragraphe 3, TFUE, lu en combinaison avec l'article 2 du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, est-elle tenue de payer les arriérés d'impôt, majorés des intérêts ?

II. [OMISSIS] [suspension de la procédure dans l'attente de la réponse aux questions posées].

MOTIFS

I. Cadre juridique

Droit de l'Union

1. Traité FUE

Article 107

[<] 1. Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

[...] [»]

Article 108

[<] [...]

3. La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale.

[...] [»]

2. Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2015, L 248, p. 9)

Article 2

[<] 1. Sauf indication contraire dans tout règlement pris en application de l'article 109 du TFUE ou de toute autre disposition pertinente de ce dernier, tout projet d'octroi d'une aide nouvelle est notifié en temps utile à la Commission par l'État membre concerné. La Commission informe aussitôt l'État membre concerné de la réception d'une notification.

2. Dans sa notification, l'État membre concerné fournit tous les renseignements nécessaires pour permettre à la Commission de prendre une décision conformément aux articles 4 et 9 (ci-après dénommée "notification complète"). [»]

Droit polonais

1. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (loi du 12 janvier 1991 relative aux impôts et redevances locales, Dz. U. de 2019, position 1170, telle que modifiée, ci-après la «loi relative aux impôts et redevances locales »)

Article 2

[<] 1. Les biens immobiliers ou ouvrages de construction suivants sont soumis à l'impôt foncier :

- 1) les terrains ;
 - 2) les bâtiments ou leurs éléments ;
 - 3) les constructions ou leurs éléments destinés à une activité économique.
2. Les terrains agricoles et les forêts, à l'exception de ceux qui sont utilisés pour une activité économique, ne sont pas soumis à l'impôt foncier. [»]

Article 4

[«] 1. Constituent la base imposable :

- 1) pour les terrains, la surface ;
- 2) pour les bâtiments ou leurs éléments, la surface utile ;
- 3) pour les constructions ou leurs éléments destinés à une activité économique, sous réserve des paragraphes 4 à 6, la valeur visée dans les dispositions relatives à l'impôt sur le revenu, établie au 1^{er} janvier de l'année fiscale, constituant la base de calcul de l'amortissement au cours de cette année, non diminuée par les amortissements et, dans le cas de constructions entièrement amorties, leur valeur au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le dernier amortissement a été effectué.

[...] [»]

Article 7

[«] 1. Sont exonérés de l'impôt foncier :

- 1) les terrains, bâtiments et constructions faisant partie de l'infrastructure ferroviaire, au sens des dispositions sur le transport ferroviaire, qui :
 - a) est mise à la disposition des transporteurs ferroviaires.

[...] [»]

2. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (loi du 30 avril 2004 sur la procédure en matière d'aides d'État ; Dz. U. de 2023, position 702 ; ci-après la « loi sur la procédure en matière d'aides d'État »)

Article 6

[«] [...]

2. Les aides d'État prévues par un acte réglementaire qui subordonne le droit à une aide au seul respect des conditions qu'il prévoit, sans exiger une décision ou

la conclusion d'un contrat, ou dans le cadre duquel la décision adoptée ne fait que confirmer l'acquisition de ce droit, peuvent être octroyées lorsque cet acte réglementaire est un régime d'aides approuvé par la Commission conformément à l'article 108 TFUE ou prévoit l'octroi d'aides qui ne sont pas soumises à l'obligation de notification. [»]

II. Faits

Dans sa demande de rescrit fiscal, la contribuable concernée (ci-après la « requérante ») a indiqué que, en tant qu'entité exerçant une activité économique, elle possédait un embranchement particulier situé sur les terrains qu'elle détenait et qu'une partie de l'infrastructure de cet embranchement particulier lui appartenait. Elle est redevable de l'impôt foncier en au titre de l'infrastructure qui lui appartient et du terrain sur lequel celle-ci est implantée. La requérante est d'avis qu'à partir de la date à laquelle l'embranchement particulier sera mis à la disposition d'un autre transporteur, qui effectuera des transports pour le compte de la requérante, elle pourra bénéficier de l'exonération de la taxe foncière pour l'ensemble de la parcelle cadastrale sur laquelle sont implantés les éléments de l'infrastructure ferroviaire, ainsi que pour les parcelles acquises à l'avenir, qui seront également partiellement équipées d'un embranchement particulier (une infrastructure ferroviaire).

Dans ce contexte, elle a posé les questions suivantes : 1. pouvait-elle appliquer l'exonération de l'impôt foncier prévue à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales aux terrains et à l'infrastructure dès qu'elle a consenti à ce que l'on emprunte l'embranchement particulier et qu'une autorisation appropriée a été octroyée à une entreprise ferroviaire titulaire d'une licence, ce qui devait se produire dans le courant de l'année 2021 ? L'exonération de l'impôt foncier prévue à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales pouvait-elle s'appliquer à l'ensemble de la surface des terrains nouvellement acquis ?

L'autorité ayant délivré le rescrit fiscal (ci-après l'« autorité fiscale ») a considéré comme incorrecte la position de la requérante en ce qui concerne l'exonération de l'impôt foncier en vertu de l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales 1) des terrains et de l'infrastructure appartenant à la requérante dès qu'elle a consenti à ce que l'on emprunte l'embranchement particulier et qu'une autorisation appropriée a été octroyée à une entreprise ferroviaire titulaire d'une licence et 2) de l'ensemble de la surface des terrains nouvellement acquis.

De l'avis de l'autorité fiscale, bien que la requérante respecte, d'un point de vue formel, la condition pour bénéficier de l'exonération [le fait qu'elle respecte les conditions énoncées à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales était constant entre les parties], elle ne pouvait pas exercer ce droit, car celui-ci était contraire au droit de l'Union en matière

d'aides d'État. En effet, la loi modificative qui a eu pour effet d'accorder une aide d'État à la requérante sous la forme d'une exonération de l'impôt foncier n'a pas été soumise à la procédure de contrôle préalable de la Commission européenne (ci-après la « Commission »).

La requérante a introduit un recours devant la juridiction de première instance, que celle-ci a rejeté. La juridiction de première instance s'est ralliée à la position de la requérante dans la mesure où elle faisait valoir que l'impôt foncier ne faisait pas l'objet d'une harmonisation dans l'Union européenne. Toutefois, l'exonération fiscale, qui libère une entreprise d'une charge fiscale destinée au budget d'une entité publique (collectivité locale), remplit les critères pour être considérée comme une aide d'État. La juridiction de première instance s'est ralliée à cette position. Il y avait donc lieu d'apprécier si le législateur polonais avait satisfait aux exigences énoncées dans les articles 107 et 108 TFUE. La notion d'« aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, qui « sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres », nécessitait d'examiner, au regard des circonstances de l'événement futur présentées par la requérante, [si la mesure d'aide en question] avait été introduite de manière non autorisée (« illégale »). En effet, l'établissement des règles de concurrence nécessaires au fonctionnement du marché intérieur, auquel la question des aides d'État accordées aux entreprises est étroitement liée, relève de la compétence exclusive de l'Union [article 3, paragraphe 1, sous b), TFUE]. Comme il ressort du considérant 5 du règlement 2015/1589, tous les projets tendant à instituer des aides doivent être notifiés à la Commission et ne peuvent être mis à exécution avant que celle-ci n'ait donné son accord.

Le règlement 2015/1589 définit à l'article 1^{er} notamment les notions suivantes : « aide », qui s'entend comme toute mesure remplissant tous les critères fixés à l'article 107, paragraphe 1, TFUE ; b) « aide nouvelle », qui s'entend comme toute aide, c'est-à-dire tout régime d'aides ou toute aide individuelle, qui n'est pas une aide existante, y compris toute modification d'une aide existante ; c) « aide individuelle », qui s'entend comme une aide qui n'est pas accordée sur la base d'un régime d'aides, ou qui est accordée sur la base d'un régime d'aides, mais qui devrait être notifiée ; et d) « aide illégale », qui s'entend comme une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE.

L'article 2 du règlement 2015/1589, en référence à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, impose à l'État membre concerné de notifier en temps utile à la Commission tout projet d'octroi d'une nouvelle aide. Partant, si un État membre de l'Union entend instituer une telle aide (une « aide nouvelle »), il doit, en principe, respecter les obligations, prévues par ces dispositions, de la notifier préalablement à la Commission et de ne pas la mettre à exécution avant que la procédure à laquelle cette aide est soumise ait abouti à une décision finale ; toute aide octroyée en violation de ces obligations est illégale.

L'ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (loi du 16 novembre 2016 modifiant la loi sur le transport ferroviaire et certaines autres lois ; Dz. U., position 1923) n'a pas été soumise à la Commission dans le cadre de la procédure de notification préalable. Cela entraîne certaines conséquences pour l'État membre en vertu du traité FUE et du règlement 2015/1589. La République de Pologne n'a pas suivi la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 3, TFUE et à l'article 2 du règlement 2015/1589. Par conséquent, conformément à l'article 108, paragraphe 3, troisième phrase, TFUE, un État membre ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale. Il résulte ensuite de l'article 3 du règlement 2015/1589 que toute aide devant être notifiée en vertu de l'article 2, paragraphe 1, n'est mise à exécution que si la Commission a pris, ou est réputée avoir pris, une décision l'autorisant. La considération de l'autorité fiscale selon laquelle il était impossible pour la requérante d'exercer son droit au titre de l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales repose donc sur une base juridique.

L'autorité fiscale, en procédant à une appréciation juridique et fiscale de l'événement futur qui lui a été présenté, était donc habilitée à se fonder directement sur le droit de l'Union, tant sur les articles 107 et 108 TFUE que sur la clause de suspension visée à l'article 3 du règlement 2015/1589, étant donné que la question identifiée concernait la question d'une nouvelle aide d'État sélective accordée par un État membre à une entreprise, soit un domaine relevant de la compétence de l'Union dans le cadre de questions liées à la protection du marché intérieur et aux règles de concurrence entre les entreprises. Ni l'autorité fiscale ni la juridiction de première instance, dans le cadre de son contrôle, n'évaluent la compatibilité des mesures d'aide avec le marché intérieur, ce qui relève de la compétence exclusive de la Commission. En revanche, les juridictions nationales sont habilitées à déterminer si une mesure nationale doit être qualifiée d'aide d'État au sens du traité FUE. Le jugement rendu par la juridiction de première instance rejetant le recours, à la lumière de la position de l'autorité fiscale, résulte précisément d'une telle qualification.

La requérante a contesté cette position de la juridiction de première instance et a formé un pourvoi en cassation dans lequel elle a formulé, notamment, des moyens tirés de la violation :

1. des dispositions combinées de l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, de l'article 4, point 1, de l'ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (loi du 28 mars 2003 sur le transport ferroviaire ; Dz. U. de 2020, position 1043, telle que modifiée ; ci-après la « loi sur le transport ferroviaire »), de l'annexe n° 1 de celle-ci, de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et de l'article 108, paragraphes 1, 2 et 3, TFUE en ce que la juridiction de première instance les avait mal interprétées et avait considéré que les terrains, bâtiments et constructions faisant partie de l'infrastructure ferroviaire, au sens des dispositions sur le transport ferroviaire (article 4, point 1, de la loi sur

le transport ferroviaire, lu en combinaison avec l'annexe n° 1 de ladite loi), que la requérante possède et qui sont censés être mis à la disposition d'une entreprise ferroviaire titulaire d'une licence, ne sont pas exonérés de l'impôt foncier sur l'infrastructure ferroviaire [article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales], dans la mesure où cette juridiction avait considéré que l'octroi d'une exonération constituerait une aide d'État illégale (article 107, paragraphe 1, TFUE, lu en combinaison avec l'article 108, paragraphes 1, 2 et 3, TFUE), ce qui a conduit à une application erronée de ces dispositions, alors que l'exonération visée à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales ne remplissait pas les critères pour être qualifiée d'aide d'État et que son introduction ne devait pas faire l'objet d'une notification à la Commission ;

2. des dispositions combinées de l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, de l'article 4, point 1, de la loi sur le transport ferroviaire, l'annexe n° 1 de celle-ci, de l'article 7 de la Constitution de la République de Pologne du 2 avril 1997 (Dz. U. n° 78, position 483, telle que modifiée ; ci-après la « Constitution ») et de l'article 120 de l'ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (loi du 29 août 1997 portant code des impôts ; Dz. U. de 2020, position 1325, telle que modifiée ; ci-après le « code des impôts »), en ce que la juridiction de première instance les avait mal interprétées, ce qui avait conduit au refus d'appliquer les dispositions d'application générale, à savoir l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, lu en combinaison avec les dispositions de la loi sur le transport ferroviaire, et également contraire au principe de l'État de droit découlant de l'article 7 de la Constitution, aux termes duquel les autorités de puissance publique déploient leurs activités en vertu et dans les limites du droit, également reflété directement dans l'article 120 du code des impôts, ce qui avait eu pour conséquence une mauvaise application (omission) de ces dispositions ;

3. des dispositions combinées de l'article 1, sous a) et c), du règlement 2015/1589, l'article 3 de ce règlement, de l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur la procédure en matière d'aides d'État, et de l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, en ce que la juridiction de première instance les avait mal interprétées et, en conséquence, les avait mal appliquées, en considérant qu'il y avait lieu de ne pas accorder à la requérante l'exonération visée l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, dans la mesure où elle avait estimé que cette disposition constituait un régime d'aide qui aurait dû être notifié à la Commission, en raison de l'interprétation erronée de l'article 1^{er}, sous a) et c), et de l'article 3 du règlement 2015/1589, de l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur la procédure en matière d'aides d'État et des critères relatifs aux aides d'État illégales découlant de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, alors que l'exonération au titre de l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales ne remplissait pas les critères pour être qualifiée d'aide d'État et que son introduction ne devait pas être notifiée à la Commission.

III. Motifs de la demande de décision préjudicielle

La première question qui se pose en l'espèce est de savoir si, à la lumière de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, l'octroi, par un État membre à toutes les entreprises, d'un allègement fiscal tel que celui découlant de l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, qui consiste à exonérer de l'impôt foncier les terrains, bâtiments et constructions faisant partie de l'infrastructure ferroviaire, au sens des dispositions sur le transport ferroviaire, qui est mise à la disposition des entreprises ferroviaires, fausse-t-il ou menace-t-il de fausser la concurrence. En substance, il s'agit de savoir si la réglementation fiscale (une exonération de nature objective) introduite dans l'ordre juridique polonais doit, pour être valide, être précédée de la procédure de notification prévue à l'article 108, paragraphe 3, TFUE.

La disposition prévoyant l'exonération en question, à savoir l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, [dans sa version] en vigueur jusqu'à à la fin de l'année 2016, visait les constructions faisant partie de l'infrastructure ferroviaire au sens des dispositions sur le transport ferroviaire et aux terrains sur lesquelles elles étaient implantées, si « le gestionnaire de l'infrastructure est tenu de les mettre à la disposition d'entreprises ferroviaires titulaires d'une licence ». À l'époque, l'exonération s'appliquait à l'infrastructure mise à disposition de tous, qui pouvait être utilisée par tous dans les mêmes conditions (après la modification de la loi sur les taxes et redevances locales du 1^{er} janvier 2022, le législateur a rétabli cette situation, en indiquant explicitement que l'exonération ne couvre que l'infrastructure qui est mise à la disposition de tous dans les mêmes conditions, conformément à la loi sur le transport ferroviaire).

À compter du 1^{er} janvier 2017, le champ d'application de l'exonération fiscale prévue à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales a été élargi. En particulier, ont été exonérées de l'impôt foncier les embranchements particuliers *, qui n'étaient pas mentionnés dans la version anciennement en vigueur de cette disposition, notamment ceux qui constituent une infrastructure dite privée et donc ceux qui sont situés dans des mines, des sites de production ou des centrales électriques, qui sont au cœur de l'ensemble du transport ferroviaire des marchandises. En outre, les bâtiments faisant partie de l'infrastructure ferroviaire relèvent désormais de l'exonération et le champ d'application de l'exonération en ce qui concerne les terrains a été élargi (il couvre les parcelles cadastrales faisant partie de l'infrastructure ferroviaire, et non plus seulement les fragments de terrain occupés par des voies, comme c'était le cas dans l'ancienne version de la disposition concernée).

* Ndt : En polonais, le terme « bocznica » peut désigner à la fois les voies de service (faisant partie de l'infrastructure publique) et les embranchements particuliers (au sens d'un tronçon de voie ferrée se détachant d'une voie principale et réservé à des circulations d'ordre privé).

Il convient toutefois de souligner que depuis le 1^{er} janvier 2017, pour l'application de l'exonération fiscale à une infrastructure ferroviaire, le simple fait de posséder un embranchement particulier sur son terrain n'est pas suffisant ; en effet, il est nécessaire de le mettre effectivement à la disposition d'une entreprise ferroviaire (ce que confirme la jurisprudence uniforme des juridictions administratives). Il convient de noter à cet égard que cette modification a été justifiée par la nécessité d'adapter la réglementation polonaise dans le domaine du transport ferroviaire à la modification du droit de l'Union introduite par la directive 2012/34/UE du Parlement européen et du Conseil, du 21 novembre 2012, établissant un espace ferroviaire unique européen (JO 2012, L 343, p. 32). Toutefois, il ressort de la définition de l'infrastructure ferroviaire dans la directive 2012/34 que les embranchements particuliers* ne font pas partie de l'infrastructure ferroviaire. Partant, le législateur a prévu un mécanisme pour inciter les entreprises à remettre en état les voies de service désaffectées et à recourir effectivement au transport ferroviaire.

L'exonération visée à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales se réfère donc, depuis le 1^{er} janvier 2017, à un cercle illimité de bénéficiaires ; par conséquent, elle ne s'adresse pas à des entreprises, à un secteur, à une région, ou à une activité spécifiques, de sorte qu'elle favoriserait la production de certains biens. Or l'on peut avoir des doutes à cet égard en ce qui concerne le critère, utilisé dans cette disposition, voulant que l'entité concernée dispose d'un certain type d'infrastructure, qui fait en pratique que des entreprises opérant dans un même secteur (par exemple, des entreprises exploitant des mines, des centrales thermiques ou des brasseries) peuvent se trouver dans une situation différente du point de vue de la charge fiscale.

L'analyse du contenu de l'exonération ne permet pas de définir un critère de distinction aux fins de son application car, en raison de sa nature générale, elle peut s'appliquer à des faits très variés. Toute modification de la loi opère une distinction entre les situations des entités économiques, mais dans la mesure où cette distinction ne résulte pas directement du mécanisme de l'exonération introduite et où celle-ci bénéficie à toute entreprise, on ne saurait en principe la qualifier de sélective. Toute entreprise (indépendamment de la région, du secteur d'activité et d'autres caractéristiques) qui utilise le transport ferroviaire au moyen d'un embranchement particulier qu'elle possède (soit directement, soit en le mettant à la disposition d'autres entités à cette fin) a droit à l'exonération fiscale prévue à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales. Le fait que l'on saurait qualifier de sélective l'exonération fiscale prévue par le droit national exclut le respect de la condition relative à la distorsion de concurrence et, par conséquent, la reconnaissance de cette exonération comme une aide d'État au sens de l'article 107 TFUE.

* Ndt : La version polonaise de la directive 2012/34 précise la notion d'embranchements particuliers en ajoutant (par rapport à la version française) la proposition relative « qui sont reliés à des voies de garage ou de passage ».

Par ailleurs, on peut avoir un doute quant à l'éventuelle sélectivité cachée liée à l'application des critères d'exonération à première vue objectifs. Il s'agit donc d'une sélectivité de facto, l'instrument en cause ayant pour effet de favoriser certaines entreprises ou certains secteurs même s'il ne s'adresse pas uniquement à ces entreprises (secteurs), comme le souligne la Commission dans sa communication relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Le législateur, en étendant ainsi en 2017 l'exonération à un cercle illimité de contribuables potentiels (toute entreprise qui utilise le transport ferroviaire peut bénéficier de l'exonération), a résolu par la même occasion la question liée à l'interdiction d'appliquer des aides d'État. Les dispositions en vigueur jusqu'à la fin de l'année 2016, qui limitaient l'application de l'exonération à un cercle restreint d'entités (opérateurs ferroviaires et propriétaires de plusieurs terminaux de transbordement), créaient le risque que cette exonération soit considérée comme une aide d'État illégale, en raison de la sélectivité manifeste dans l'application de l'exonération. L'exonération prévue à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, dans sa version en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017, ne constitue pas une aide d'État, ce qui a été confirmé au cours des travaux législatifs. Certes, dans un écrit du 25 février 2016 [numéro du document], le président de l'Office polonais de la concurrence et de la protection des consommateurs, commentant le projet de loi modifiant la loi sur le transport ferroviaire et certaines autres lois, a souligné que le soutien au moyen de fonds publics à la seule infrastructure ferroviaire principale (nationale) gérée sur la base d'un monopole ne constitue pas une aide d'État. Lorsque l'exonération s'applique à une infrastructure utilisée à des fins économiques, ce soutien peut constituer une aide d'État, qui doit être notifiée à la Commission (<https://legislacja.gov.pl/docs/2/12281650/12335052/12335055/dokument216288.pdf>).

L'exonération prévue à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales a été introduite à l'occasion d'une modification d'ampleur de la loi sur le transport ferroviaire, laquelle avait quant à elle transposé la directive 2012/34. Tant la directive 2012/34 que la modification de la loi sur le transport ferroviaire ont pour objectif le développement des chemins de fer, notamment au moyen d'une libéralisation de la réglementation et de mesures d'incitation. Le transport ferroviaire présente des avantages par rapport à son pendant, le transport routier, notamment en ce qu'il est plus écologique et plus sûr. En outre, l'augmentation du tonnage transporté sur les voies ferrées au détriment du transport routier accroît également la sécurité des autres usagers de la route et réduit le coût d'entretien des routes. La forme de l'exonération ferroviaire en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017 peut donc être considérée comme rationnelle et conforme à la fonction incitative de l'impôt (la finalité fiscale, bien que la plus importante, n'est pas la seule finalité de la création d'impôts), qui encourage ainsi les entreprises à utiliser le transport ferroviaire, lequel n'entraîne pas d'émissions et offre plus de sécurité.

La seconde question porte sur une situation dans laquelle une entreprise a bénéficié d'une exonération fiscale sur la base de la disposition nationale susmentionnée, qui a été introduite en méconnaissance de la procédure exigée par l'article 108, paragraphe 3, TFUE, et ne sait pas désormais si, dans des conditions telles que celles du litige pendant devant la juridiction de renvoi, elle est tenue de payer les arriérés d'impôt, majoré des intérêts. Le problème est d'autant plus important que, au cours des quatre années qui ont suivi l'introduction de l'exonération dans l'ordre juridique, ni les autorités fiscales ni les juridictions administratives n'ont remis en question son application par les entreprises. Cette circonstance a fait croire à la régularité de l'utilisation de l'exonération fiscale. À partir de 2021, soit quatre ans après l'introduction de l'exonération, les autorités fiscales ont refusé de l'appliquer, en invoquant l'absence de notification de l'exonération par la Pologne à la Commission et le risque d'octroi d'une aide d'État qui en découle. La présente affaire soulève donc des questions fondamentales. En effet, il s'agit d'une situation dans laquelle, dans un premier temps, les autorités fiscales ont remis en cause une disposition nationale [l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales], mais, dans un second temps, les juridictions administratives ont confirmé son interprétation favorable aux contribuables. Ensuite, après plusieurs années, les autorités fiscales ont invoqué un argument qui était tellement substantiel qu'il aurait dû être soulevé au tout début de l'application de l'exonération telle qu'elle est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017. Cela porte atteinte aux droits fondamentaux des contribuables et va à l'encontre de la sécurité juridique et d'un environnement économique favorable. Toute cette situation serait d'autant plus condamnable s'il s'avérait que les entreprises devaient en fin de compte en supporter le coût financier.

La question essentielle est donc de savoir si les contribuables peuvent subir un préjudice sous la forme d'une obligation de payer l'impôt, majoré des intérêts, dans une situation où ils ont agi en faisant confiance aux règles juridiques établies. S'il s'avère que l'exonération en cause n'a pas été notifiée, en violation de cette obligation *, les contribuables devraient-ils être tenus, sur le plan économique, de rembourser les aides illégalement accordées et donc de payer l'impôt, majoré des intérêts, ou une telle exigence est-elle exclue en vertu du principe de confiance légitime ?

La portée d'un éventuel arrêt de la Cour peut donc être très large et concerner la qualité du droit fiscal, les pratiques acceptables des autorités publiques et la responsabilité de leurs actes ou omissions. Bien que la Cour se soit prononcée à plusieurs reprises sur la question des aides d'État, sa jurisprudence existante ne s'est pas encore étendue à l'impôt foncier dans le contexte indiqué dans la demande de décision préjudicielle. L'impôt foncier ne fait pas l'objet d'une harmonisation dans l'Union. Les États membres conservent donc la liberté de

* Ndt : Il semblerait que la juridiction de renvoi fasse référence à l'obligation de notification des aides d'État projetées.

déterminer leur politique fiscale et la manière de fixer les taux de cet impôt. Dans le système juridique polonais, l'impôt foncier porte sur les terrains (autres que les terrains agricoles et forestiers), les bâtiments ou leurs éléments, et les constructions ou leurs éléments liés à l'exercice d'une activité économique. Alors que pour les terrains et les bâtiments (éléments de bâtiments), l'impôt est déterminé en fonction de leur surface, la base imposable des constructions est, en principe, leur valeur initiale, sans tenir compte de l'amortissement. Peuvent être qualifiés de telles constructions les éléments de l'infrastructure ferroviaire qui ne sont ni des bâtiments ni ce que l'on appelle du « mobilier urbain ». L'application de la règle ad valorem pour l'imposition des constructions signifie que l'impôt perçu sur ces biens constitue généralement la charge financière la plus « lourde » pour les entreprises (par rapport aux terrains et aux bâtiments) en ce qui concerne l'impôt foncier.

Les doutes portent donc sur la question de savoir si l'introduction de l'exonération en question dans l'ordre juridique polonais peut conduire à un déséquilibre du marché de l'Union au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, notamment en raison de la nature potentiellement sélective de cette exonération. L'impôt foncier n'est régi par aucun acte de l'Union, n'est aucunement uniformisé et il n'est absolument pas nécessaire de l'harmoniser au niveau de l'Union. On ne saurait donc affirmer que l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, qui régit l'exonération, est contraire sur le fond à une directive, à un règlement de l'Union ou au traité FUE lui-même, qui ne régit pas non plus cette question. En effet, la question n'est pas de savoir si l'exonération est compatible avec le droit de l'Union, mais si son application est permise dans la mesure où elle n'a pas été notifiée. Il s'agit donc de l'effet de l'application d'une disposition susceptible de prendre la forme d'une aide d'État non notifiée. L'exonération est, certes, légale et conforme au droit de l'Union, mais la question se pose de savoir si elle peut être appliquée en raison du manquement à l'obligation de notification. Le fait de fausser la concurrence au sens du traité FUE se réfère aux relations entre des entreprises des États membres (échanges entre États membres) qui sont en concurrence sur le marché intérieur de l'Union, et non aux relations internes d'un État. L'affaire pendante devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) concerne l'exonération de l'impôt foncier, de sorte qu'il est possible d'examiner si elle constitue un type d'aide d'État accordé par un État membre, qui doit être autorisé par la Commission européenne, ou si elle constitue une simple exonération de nature objective ne relevant pas de la notion d'aide d'État.

L'interprétation de la notion d'« aide d'État » peut donner lieu à des doutes d'interprétation en l'absence de définition de ce terme dans le droit de l'Union. Bien que cette notion ait fait l'objet d'arrêts rendus à titre préjudiciel par la Cour, notamment en matière fiscale, sa définition donnée par la Cour, fondée sur l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, est large et couvre un vaste éventail de mesures d'aide accordées aux entreprises par un État. La jurisprudence de la Cour distingue quatre critères pour considérer une aide (mesure d'aide) comme incompatible avec le marché intérieur. L'aide doit remplir cumulativement

les conditions (critères) suivantes : 1) elle doit avoir lieu dans le cadre d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État ; 2) elle doit constituer un avantage économique pour une entreprise ; 3) elle doit être sélective ; et 4) elle doit affecter les échanges entre États membres et fausser ou menacer de fausser la concurrence. En l'espèce, il n'est pas certain que les deux dernières conditions soient réunies.

En vertu de l'article 108, paragraphe 3, TFUE, les États membres sont tenus d'informer la Commission des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si la Commission estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107 TFUE, elle ouvre sans délai la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE. L'État ne peut pas mettre à exécution les mesures projetées tant que la Commission n'a pas pris sa décision finale sur la mesure en question. La procédure administrative, à savoir la procédure d'examen devant la Commission, est menée de manière différente selon qu'il s'agit d'une aide nouvelle ou existante.

Il convient de souligner que, sur l'ensemble de l'article 108 TFUE, seul le paragraphe 3 a un effet direct dans les procédures devant les juridictions nationales. La Cour souligne dans sa jurisprudence que la Commission et les juridictions nationales ont des rôles distincts mais complémentaires dans le domaine des aides d'État. La procédure spécifique prévue à l'article 108 TFUE vise à garantir un examen continu des aides d'État par la Commission, qui doit tenir compte de facteurs économiques complexes et dynamiques. La Commission a une compétence exclusive pour apprécier la compatibilité des aides avec les règles du marché intérieur. Par conséquent, les parties concernées ne peuvent pas contester la compatibilité de l'aide ou des mesures qui la financent devant une juridiction nationale, mais elles peuvent exiger que la juridiction tire les conséquences du non-respect de l'obligation de notification. Un justiciable peut invoquer l'effet direct de l'interdiction découlant de l'article 108, paragraphe 3, TFUE jusqu'à ce que l'aide soit notifiée ou que la Commission prenne une décision finale.

L'examen de la question de l'obligation de notification dans la présente affaire ne saurait ignorer le fait que, comme il ressort de l'exposé des motifs du projet de loi modifiant la loi sur les droits d'accise et certaines autres lois [Sejm (Diète), IX^e législature, document du Sejm n° 2764], l'ustawa z dnia 17 listopada 2021 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (loi du 17 novembre 2021 modifiant la loi relative aux impôts et redevances locales ; Dz. U., position 2192 ; ci-après la « loi modificative de 2021 ») a introduit un certain nombre de modifications à l'article 7 de la loi relative aux impôts et redevances locales afin de clarifier le champ d'application de l'exonération de l'impôt foncier sur les terrains ferroviaires, en particulier ceux qui sont utilisés pour l'exercice d'activités par les entités telles que les gestionnaires d'infrastructures ferroviaires et les exploitants d'installations de service au sens de la loi sur le transport ferroviaire.

Bien qu'une nouvelle modification de l'article 7, paragraphe 1, de la loi relative aux impôts et redevances locales soit entrée en vigueur au début de l'année 2022, l'exonération des terminaux de fret ferroviaire en vertu de dispositions transitoires ne devait être appliquée qu'à partir du début de l'année 2023 (loi modificative de 2021). En effet, le législateur a supposé que, dans un délai d'un an, l'exonération en question serait notifiée à la Commission afin d'accomplir les formalités relatives aux aides d'État. Or l'obligation de notification n'a pas été respectée, ce qui a eu pour conséquence le report de l'entrée en vigueur de l'exonération pour les terminaux de fret ferroviaire au 1^{er} janvier 2024. La raison avancée pour justifier cette circonstance était la suivante : « Les dispositions précitées ont été introduites en vue de préparer la notification des solutions adoptées à la Commission européenne aux fins de l'examen des conditions de concurrence entre les secteurs ferroviaire et routier dans le cadre de la mise en œuvre des règles relatives aux aides d'État. La détermination de la date d'application devait garantir le délai nécessaire à la notification de l'aide fiscale [à] la Commission européenne. La procédure de notification est en cours au niveau national, dont le déroulement est influencé par la nécessité de récolter une série de données sur le fonctionnement des acteurs du marché dans le domaine de compétence des autorités réglementaires et fiscales, et commencer à appliquer l'exonération dans le cadre de l'article 2 de la loi modifiée avant la décision de la Commission européenne quant à sa compatibilité avec le marché intérieur entraînerait des risques importants. En effet, il convient de rappeler qu'en cas de violation des principes du droit relatifs aux aides d'État par l'octroi irrégulier d'une telle aide (par exemple en raison d'une évaluation erronée du respect des conditions à son octroi) ou par l'utilisation inappropriée de l'aide d'État par le bénéficiaire, la Commission européenne, de sa propre initiative ou à la suite d'une plainte d'une entité privée (par exemple d'un concurrent), peut engager les procédures de vérification appropriées et l'organisme ou l'entité qui octroie l'aide peut être tenu de récupérer l'aide accordée, majorée des intérêts. »

Comme on peut le constater, en ce qui concerne le champ d'application de l'exonération plus restreint depuis le 1^{er} janvier 2022, le législateur a considéré que le risque que la mesure soit qualifiée d'aide d'État existait (et ce, même après avoir exclu du champ d'application les infrastructures privées). Il a tenté ainsi de rectifier ses omissions par rapport à la période 2017 à 2021, mais ces mesures ne changent certainement rien à l'appréciation de la légalité en tant qu'aide d'État de l'exonération telle qu'elle était en vigueur pendant cette période.

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) observe que, dans la réalité économique polonaise, de nombreuses entreprises (tant privées que publiques) sont propriétaires de terrains sur lesquels est implantée une infrastructure ferroviaire. Elles sont si nombreuses que le fait que cette infrastructure soit incluse dans l'allègement fiscal est susceptible de compromettre la thèse de la nature sélective de l'exonération fiscale introduite en 2017 dans l'ordre juridique. Par infrastructure ferroviaire, il convient d'entendre les lignes de chemin de fer et les autres constructions, bâtiments et équipements, ainsi que les terrains sur lesquels ils sont implantés, situés dans le domaine ferroviaire et

destinés à être utilisés pour la gestion, l'exploitation de services de transport de voyageurs et de marchandises, ainsi que l'entretien des biens du gestionnaire de l'infrastructure nécessaires à cet effet. L'inclusion de l'infrastructure ferroviaire dans l'exonération fiscale équivaut-elle à une aide sectorielle accordée aux entreprises propriétaires de biens immobiliers sur lesquels se trouve cette infrastructure ? Après tout, il convient de garder à l'esprit qu'il appartient au gouvernement de mener une politique économique, de déterminer les objectifs préférentiels à atteindre par des branches particulières et, dans ce contexte, d'initier des solutions législatives (notamment des solutions fiscales) propices à la réalisation de ces intentions. L'État peut stimuler le développement de certaines branches par l'utilisation d'instruments de politique fiscale, guidés, par exemple, par les besoins économiques généraux, les besoins sociaux, l'amélioration des conditions environnementales, etc.

Selon la politique de la Commission en matière d'allègements fiscaux (par exemple pour la recherche et le développement, R&D), les allègements qui ne limitent pas le nombre de bénéficiaires en fonction, notamment, de la taille, de la région, du secteur, des connexions, ne constituent pas une aide sélective, car que ce qui importe ce n'est pas la mesure dans laquelle toutes les entreprises bénéficient réellement des allègements, mais la création d'un système qui offre cette possibilité. En effet, la Commission indique jusqu'à présent, notamment, que les mesures poursuivant un objectif de politique économique générale en réduisant la charge fiscale liée à certains coûts de production ne constituent pas des aides d'État, sous réserve qu'elles s'appliquent indifféremment à toutes les entreprises et à toutes les productions (voir communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO 1998, C 384, p. 3).

Dans l'affaire N 507/2007, la Commission a considéré que le crédit d'impôt pour la recherche et le développement (R&D) que l'Italie prévoyait d'introduire était une mesure qui ne constituait pas une aide d'État au sens du droit de l'Union. Elle l'a considéré comme une mesure générale et non sélective, car il devait s'appliquer à toutes les entreprises sans distinction et à la production de tous les biens, ce qui était justifié par les objectifs généraux des politiques de l'Union, qui visent à renforcer les activités de recherche et de développement de tous les types d'entreprises dans tous les secteurs (JO 2008, C 15, p. 3).

En revanche, il convient de retenir une conclusion différente en ce qui concerne les terminaux de fret ferroviaire, qui s'entendent comme des ouvrages ou des ensembles d'ouvrages couvrant une voie ferrée, permettant le chargement ou le déchargement de wagons ou l'intégration de différents modes de transport pour l'acheminement de marchandises. La modification proposée, du 17 novembre 2021, de la loi relative aux impôts et redevances locales, dans la mesure où elle inclut les terminaux de fret ferroviaire dans l'allègement fiscal, vise des entités spécifiques.

Il ressort de ce qui précède que l'exonération de l'impôt foncier prévue à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales pour les terminaux de fret ferroviaire a été qualifiée par le législateur lui-même d'aide fiscale devant être notifiée à la Commission aux fins de l'examen des conditions de concurrence entre les secteurs du transport ferroviaire et du transport routier dans le cadre du respect des règles en matière d'aides d'État. Cet aspect n'est certainement pas à négliger dans la résolution des affaires fiscales examinées en vertu de la législation existante, qui n'a pas été notifiée à la Commission.

De même, la Cour indique dans sa jurisprudence que, conformément au principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, et compte tenu du rôle crucial joué par les juridictions nationales dans la mise en œuvre des règles en matière d'aides d'État, la Commission offre aux juridictions nationales la possibilité de solliciter son avis sur des questions pertinentes concernant l'application des règles en matière d'aides d'État (voir arrêt du 11 juillet 1996, SFEI e.a., C-39/94, EU:C:1996:285, point 50).

En cas de doutes concernant l'existence d'éléments d'aide d'État, les juridictions nationales, qui sont tenues de protéger les droits des particuliers découlant de l'article 108, paragraphe 3, TFUE, qui est directement applicable, ont la possibilité ou l'obligation de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle en vertu de l'article 267 TFUE. Aux termes de l'article 267 TFUE, une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel est tenue, dans certaines circonstances, de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

Dans la pratique, les États membres utilisent souvent les instruments et mécanismes du droit fiscal afin d'accorder des avantages spécifiques qui peuvent constituer des aides d'État, par exemple en accordant des allègements et des exonérations aux investisseurs. Compte tenu du risque d'atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur de l'Union, cette question est fréquemment examinée par la Commission, ainsi que par la Cour.

Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) estime quant à lui qu'il existe des doutes importants quant à l'effet potentiel de l'exonération en question sur la concurrence, notamment en raison de sa nature potentiellement sélective (sélectivité déguisée). Dans ces circonstances, il est essentiel de déterminer l'obligation, ou non, de notifier les projets de modification législative même s'il y a vraisemblablement une aide [d'État] au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, et le point de savoir si l'absence de notification entraîne l'impossibilité d'accorder l'aide conformément à l'article 108, paragraphe 3, TFUE. Par conséquent, la question se pose de savoir si, en dépit du fait que l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, dans sa version en vigueur entre 2017 et 2021, a été introduit

dans l'ordre juridique polonais, il pouvait, en l'absence de notification, servir de base à l'acquisition par les entreprises du droit à l'exonération *.

Il convient d'indiquer que l'exonération fiscale décrite ci-dessus s'inscrit dans le cadre plus large des exonérations de nature objective, qui comprennent également les structures des infrastructures portuaires et les infrastructures permettant l'accès aux ports et aux petits ports, sans faire de distinction entre les infrastructures privées et publiques (article 7, paragraphe 1, point 2, de la loi relative aux impôts et redevances locales).

IV. En transposant les observations qui précèdent à l'affaire [OMISSIS] [numéro de l'affaire], pendante devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), et au doute concernant l'existence d'une aide d'État dans le cas de l'exonération fiscale visée à l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, en particulier en l'absence de jurisprudence pertinente de la Cour sur l'interprétation du droit de l'Union applicable à l'affaire, il est justifié d'introduire une demande de décision préjudicielle dans la présente affaire en vertu de l'article 267 TFUE.

V. Suspension de la procédure

[OMISSIS] [base juridique de la suspension de la procédure]

* Ndt : Il convient sans doute de lire : « [...] la question se pose de savoir si, du fait que l'article 7, paragraphe 1, point 1, sous a), de la loi relative aux impôts et redevances locales, dans sa version en vigueur entre 2017 et 2021, a été introduit dans l'ordre juridique polonais, il pouvait, en l'absence de notification, servir de base à l'acquisition par les entreprises du droit à l'exonération. »