

Asunto C-453/23**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

19 de julio de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

19 de abril de 2023

Parte recurrente:

E. sp. z o.o.

Parte recurrida:

Prezydent Miasta Mielca (alcalde de la ciudad de Mielec, Polonia)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) interpuesto por E. sp. z o.o. contra la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Rzeszów, Polonia) de 19 de octubre de 2021, dictada con motivo de un recurso interpuesto por E. sp. z o.o. contra la resolución interpretativa del alcalde de la ciudad de Mielec, de 14 de junio de 2021, sobre las disposiciones de la legislación tributaria en el ámbito del impuesto sobre bienes inmuebles.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación de los artículos 107, apartado 1, y 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en relación con el artículo 2 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se

establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del TFUE. Las cuestiones prejudiciales se plantean sobre la base del artículo 267 del TFUE.

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿A la luz del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada: C 202 de 7 de junio de 2016, p. 47), debe considerarse que falsea o amenaza falsear la competencia la concesión por un Estado miembro de una ventaja fiscal dirigida a todas las empresas, como la que resulta del artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Ley sobre Impuestos y Tasas Locales, de 12 de enero de 1991) (Dz.U. de 2019, posición 1170, en su versión modificada), consistente en la exención del impuesto sobre bienes inmuebles de los terrenos, edificios y construcciones que formen parte de infraestructuras ferroviarias, en el sentido de las disposiciones sobre el transporte ferroviario, que se pongan a disposición de los operadores de transporte ferroviario?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿el empresario que se haya beneficiado de una exención fiscal en virtud de la citada disposición nacional, introducida en el ordenamiento jurídico sin observar el procedimiento exigido por el artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada: DO C 202 de 7.6.2016, p. 47), en relación con el artículo 2 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (texto consolidado) (texto pertinente a efectos del EEE, DO L 248/9 de 24.9.2015), está obligado al pago del impuesto objeto de la exención, más los intereses de demora?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: artículo 107, apartado 1; artículo 108, apartado 3, y artículo 267.

Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: artículo 2.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Ley sobre Impuestos y Tasas Locales, de 12 de enero de 1991) (Dz.U. de 2019, posición 1170, en su versión modificada): artículo 2, apartados 1 y 2; artículo 4, apartado 1, y artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a). De conformidad con el artículo 7,

apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas locales, mencionado en la primera cuestión prejudicial, estarán exentos del impuesto sobre bienes inmuebles los terrenos, edificios y construcciones que formen parte de las infraestructuras ferroviarias, en el sentido de las disposiciones sobre transporte ferroviario, que se pongan a disposición de los operadores de transporte ferroviario.

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Ley sobre el Procedimiento en materia de Ayudas Públicas, de 30 de abril de 2004) (Dz.U. de 2023, posición 702): artículo 6, apartado 2.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La sociedad recurrente, sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles por ser propietaria de una infraestructura y del terreno en el que está situada, formuló una consulta tributaria escrita al alcalde de la ciudad de Mielec a efectos de la interpretación de determinadas disposiciones de la normativa tributaria (en lo sucesivo, «autoridad competente»). En la solicitud, expuso que, como entidad que ejerce una actividad económica, posee un apartadero ferroviario sito en un terreno de su propiedad, y que parte de la infraestructura del apartadero ferroviario le pertenece. En su opinión, a partir del momento en que se ponga el apartadero a disposición de otro operador, que realizará transportes por su cuenta, podrá disfrutar de la exención del impuesto sobre bienes inmuebles respecto a la totalidad de la parcela catastral, en la que se encuentran los elementos de la infraestructura ferroviaria, así como respecto a las parcelas que adquiera en el futuro, en las que también se construirá parcialmente el apartadero (infraestructura ferroviaria).
- 2 Con el fin de obtener una confirmación de su posición, la sociedad planteó a la autoridad competente las siguientes preguntas: 1) ¿Se podrá aplicar la exención del impuesto sobre bienes inmuebles en virtud del artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales a los terrenos y a la infraestructura a partir del momento en el que se apruebe el acceso al apartadero y se conceda la autorización pertinente al operador ferroviario, titular de la licencia, lo que previsiblemente tendrá lugar en 2021? 2) ¿Tras la adquisición de nuevos terrenos, se podrá aplicar la exención del impuesto sobre bienes inmuebles en virtud del artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales a toda la superficie de los nuevos terrenos?
- 3 La autoridad competente consideró errónea la posición de la sociedad. En su opinión, a pesar del cumplimiento formal de los requisitos para beneficiarse de la exención, este derecho no puede ejercerse, ya que infringe las disposiciones del Derecho de la Unión sobre ayudas públicas, debido a que la ley, en su versión modificada, que tuvo como efecto la concesión de ayudas públicas a los empresarios en forma de exención del impuesto sobre bienes inmuebles, no estaba sujeta al procedimiento de control previo de la Comisión Europea.

- 4 A raíz de ello, la recurrente impugnó esta interpretación ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie, que es el órgano jurisdiccional de primera instancia.
- 5 El órgano jurisdiccional de primera instancia desestimó el recurso interpuesto. Dicho tribunal consideró que la exención del impuesto, que libera a la sociedad de una carga fiscal a favor del presupuesto de una entidad pública (entidad local territorial), reúne las condiciones para ser calificada de ayuda pública, por lo que señaló la necesidad de determinar si el legislador nacional había cumplido los requisitos establecidos en los artículos 107 y 108 TFUE.
- 6 Asimismo, el órgano jurisdiccional de primera instancia consideró que la ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Ley por la que se modifican la Ley del Transporte por Ferrocarril y otras leyes, de 16 de noviembre de 2016) no había sido notificada a la Comisión Europea para su consulta previa. Esto comportaba, a su juicio, ciertas consecuencias para el Estado miembro en virtud del TFUE y del Reglamento 2015/1589.
- 7 El órgano jurisdiccional de primera instancia consideró, además, que la posición de la autoridad competente sobre la imposibilidad de que la sociedad ejerza su derecho en virtud del artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales estaba jurídicamente fundada. Por tanto, la autoridad competente, tras evaluar el evento futuro presentado, podía remitirse directamente a las disposiciones de la Unión, tanto a los artículos 107 TFUE y 108 del TFUE, como al artículo 3 del Reglamento 2015/1589, ya que la materia identificada versa sobre la cuestión del carácter selectivo de una nueva ayuda pública concedida por un Estado miembro a un empresario, es decir, una materia que es competencia de la Unión por estar relacionada con la protección del mercado interior y la competitividad de las empresas.
- 8 La recurrente, al no estar de acuerdo con el razonamiento del tribunal de primera instancia, interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 9 La recurrente considera, a diferencia de la autoridad competente, que la exención prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales no cumple los criterios de ayuda pública y su introducción en el ordenamiento jurídico interno no tuvo que ser notificada a la Comisión Europea.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 10 Respecto a la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente subraya que las disposiciones de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales vigentes hasta finales de 2016, que limitaban la aplicación de la exención a un grupo

restringido de sujetos (a operadores de líneas ferroviarias y a propietarios de determinadas terminales de transbordo), generaban el riesgo de que esta exención fuera considerada una ayuda pública ilegal debido a la manifiesta selectividad en su aplicación. La exención prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de dicha Ley, en su versión vigente desde el 1 de enero de 2017, no parece constituir una ayuda pública.

- 11 De hecho, desde el 1 de enero de 2017, se amplió el ámbito de aplicación de la exención fiscal prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales. En particular, quedaron exentos del impuesto sobre bienes inmuebles los apartaderos ferroviarios, omitidos en la formulación de la normativa anterior, incluidos los que constituyen las denominadas infraestructuras privadas, es decir, los situados en minas, fábricas o centrales eléctricas, que son el motor de todo el tráfico ferroviario de mercancías. Además, también quedaron exentos los edificios que forman parte de la infraestructura ferroviaria, y se amplió el ámbito de aplicación de la exención a los terrenos (quedaron incluidas las parcelas catastrales que formen parte de la infraestructura ferroviaria, y no únicamente las partes de terreno ocupadas por vías, como determinaba la anterior formulación de la ley). Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2017, para poder beneficiarse de la exención fiscal de las infraestructuras ferroviarias, el mero hecho de poseer un apartadero en el terreno propio no es suficiente, sino que es necesario ponerlo efectivamente a disposición del operador ferroviario.
- 12 Así, la exención prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales, a partir del 1 de enero de 2017, hace referencia a un grupo no restringido de destinatarios (cualquier empresario que utilice el transporte ferroviario puede beneficiarse de la exención). Por consiguiente, no se dirige a unos empresarios, a un sector o a una región específicamente individualizados, ni a una actividad específica, como resultado de la cual se favorecería la producción de determinados bienes. No obstante, existen dudas respecto al criterio aplicado en esta disposición, que requiere la posesión de un determinado tipo de infraestructura, lo que en la práctica da lugar a que los empresarios que desarrollan su actividad económica en los mismos sectores (por ejemplo, minas, centrales térmicas, fábricas de cerveza) se encuentren en una situación diferente en cuanto a la carga fiscal.
- 13 El órgano jurisdiccional remitente añade que si la diferenciación de la situación de los operadores económicos no resulta directamente del mecanismo de la exención introducida y cualquier empresario puede acceder a ella, en principio no puede atribuirse a tal exención un carácter selectivo. Todo empresario (independientemente de la región, el ramo y otras características) que haga uso del transporte ferroviario a través de un apartadero ferroviario de su propiedad tiene derecho a la exención fiscal prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales. La imposibilidad de atribuir un carácter selectivo a la exención fiscal prevista por la legislación nacional excluye la posibilidad de que pueda falsear o amenazar falsear la competencia y, en

consecuencia, el reconocimiento de dicha exención como ayuda pública en el sentido del artículo 107 del TFUE.

- 14 Por otra parte, existen dudas sobre un posible carácter selectivo encubierto asociado a la aplicación de criterios de exención aparentemente objetivos. Se trata, por tanto, de una selectividad *de facto*, en virtud de la cual un determinado instrumento tiene el efecto de favorecer a determinadas empresas o sectores, con independencia de que no se dirija únicamente a esas empresas o sectores.
- 15 El órgano jurisdiccional remitente precisa que la exención prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales se introdujo con motivo de una amplia modificación de la Ley del Transporte por Ferrocarril, que a su vez transponía la Directiva 2012/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de noviembre de 2012, por la que se establece un espacio ferroviario europeo único. Tanto la finalidad de la Directiva 2012/34/UE como la de la modificación de la Ley del Transporte por Ferrocarril es el desarrollo del ferrocarril, que se persigue lograr, en particular, mediante la liberalización de la normativa y las medidas de incentivación. La configuración de la exención ferroviaria en vigor desde el 1 de enero de 2017 puede considerarse racional y acorde con la función estimulante del impuesto, que incentiva así a los empresarios a utilizar un transporte ferroviario seguro y sin emisiones.
- 16 La segunda cuestión prejudicial hace referencia a una situación en la que el empresario se ha beneficiado de la exención fiscal en virtud de la mencionada disposición nacional, introducida sin seguir el procedimiento establecido en el artículo 108 TFUE, apartado 3, y ahora se encuentra ante la incertidumbre de si, en circunstancias como las del asunto principal, está obligado a pagar el impuesto más los correspondientes intereses.
- 17 El problema que aquí se analiza es de gran importancia debido a que, en los cuatro años transcurridos desde la introducción de la exención, ni las autoridades fiscales ni los órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo han cuestionado su aplicación por parte de los empresarios. Esto ha llevado a creer que el uso de la exención fiscal es correcto. Desde 2021, transcurridos cuatro años desde que se introdujo la exención, las autoridades fiscales empezaron a rechazar su aplicación, alegando la falta de notificación de la exención por parte de Polonia a la Comisión Europea y el consiguiente riesgo de estar otorgando una ayuda pública. Por tanto, el asunto se refiere a cuestiones fundamentales. Tal situación menoscaba los derechos fundamentales de los contribuyentes y es incompatible con la seguridad jurídica y un entorno económico favorable. Sería aún más censurable si resultara que los empresarios finalmente tienen que asumir el coste financiero de toda esta situación.
- 18 Por tanto, la cuestión fundamental es si los contribuyentes pueden sufrir las consecuencias negativas, al verse obligados a pagar el impuesto con intereses cuando han actuado de buena fe. Si resultase que no se cumplió con la obligación de notificar la exención en cuestión, ¿deberían tener la obligación de carácter

económico de devolver la ayuda que se concedió de manera ilegal y, por tanto, pagar el impuesto con intereses, o dicha obligación queda excluida en virtud del principio de confianza legítima?

- 19 Por tanto, una sentencia del Tribunal de Justicia podría tener una gran relevancia sobre la calidad de la legislación tributaria, las prácticas aceptables de las autoridades estatales y la responsabilidad por sus actos u omisiones. Aunque el Tribunal de Justicia se ha pronunciado en más de una ocasión sobre las ayudas públicas, su jurisprudencia no ha abarcado hasta ahora el impuesto sobre bienes inmuebles en el ámbito indicado en las cuestiones prejudiciales.
- 20 Las dudas que alberga el órgano jurisdiccional remitente se refieren a si la introducción de la exención en cuestión en el ordenamiento jurídico polaco puede provocar un desequilibrio en el mercado de la Unión en el sentido del artículo 107 del TFUE, apartado 1, incluso por el carácter potencialmente selectivo de dicha exención. El asunto pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la exención del impuesto sobre bienes inmuebles, por lo que cabe considerar si constituye un tipo de ayuda pública concedida por un Estado miembro, que debe ser aprobada por la Comisión Europea, o si constituye una mera exención de carácter objetivo que queda fuera del concepto de ayuda pública. En su opinión, la exención es legal y acorde con el Derecho de la Unión, si bien surgen dudas acerca de si puede aplicarse sin que se haya cumplido con la obligación de notificación.
- 21 El órgano jurisdiccional remitente subraya que la interpretación del concepto de «ayuda estatal» puede suscitar dudas de interpretación debido a la ausencia de su definición en el Derecho de la Unión. La definición de ayuda estatal adoptada por el Tribunal de Justicia, basada en la interpretación del artículo 107 TFUE, apartado 1, es amplia y recoge un amplio catálogo de medidas de apoyo estatal a las empresas. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se distinguen cuatro criterios para declarar una ayuda determinada (medida de ayuda) incompatible con el mercado interior. La ayuda debe cumplir acumulativamente las siguientes condiciones: 1) producirse en el ámbito de una intervención del Estado o mediante fondos estatales, 2) constituir una ventaja económica para el empresario, 3) ser selectiva, 4) afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros o falsear o amenazar falsear la competencia. Según dicho órgano jurisdiccional, es dudoso que en el asunto que nos ocupa se cumplan las dos últimas condiciones.
- 22 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el caso de la sucesiva modificación del artículo 7 de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales de 17 de noviembre de 2021, consistente en la ampliación de la ventaja fiscal a las terminales ferroviarias de mercancías, el legislador polaco estima que existe un riesgo de que se considere ayuda estatal y, por tanto, se requiera la notificación a la Comisión Europea. Sin embargo, el tribunal remitente subraya, a este respecto, que esa modificación está dirigida a sujetos específicos. Añade que, en la realidad económica polaca, hay tantos empresarios (tanto privados como públicos) que son propietarios de terrenos en los que se ubican infraestructuras ferroviarias que la

inclusión de estas infraestructuras en el ámbito de la ventaja fiscal puede socavar la tesis del carácter selectivo de la exención fiscal introducida en 2017. Por tanto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la inclusión de las infraestructuras ferroviarias en la exención fiscal constituye una ayuda sectorial concedida a los empresarios propietarios de los inmuebles en los que se ubican dichas infraestructuras.

- 23 El órgano jurisdiccional remitente concluye que subsisten serias dudas sobre el posible impacto que podría tener la exención en cuestión sobre la competencia, en particular ante la posibilidad de que la exención tenga carácter selectivo (selectividad encubierta). En estas circunstancias, es crucial determinar si, aun en el supuesto de que exista una alta probabilidad de que se trate de una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, el proyecto de modificación legislativa debería haber sido notificado, y si la falta de tal notificación hace que la ayuda no pueda ser concedida de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 3. Por consiguiente, es necesario determinar si, a pesar de que artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales, en su redacción vigente entre 2017 y 2021, fue introducido en el ordenamiento jurídico nacional sin que se procediera a su notificación, podría constituir la base para que los empresarios adquirieran el derecho a la exención.