

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 29 de abril de 2025 (*)

« Procedimiento prejudicial — Ayudas otorgadas por los Estados miembros — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Concepto de “ayuda de Estado” — Selectividad de una medida fiscal — Criterios de apreciación — Determinación del marco de referencia — Impuesto sobre bienes inmuebles — Exención de los terrenos, los edificios y las construcciones que formen parte de la infraestructura ferroviaria »

En el asunto C-453/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 19 de abril de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de julio de 2023, en el procedimiento entre

E. sp. z o.o.

y

Prezydent Miasta Mielca,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. T. von Danwitz, Vicepresidente, el Sr. F. Biltgen, la Sra. K. Jürimäe, el Sr. C. Lycourgos (Ponente), la Sra. M. L. Arastey Sahún y los Sres. S. Rodin, D. Gratsias y M. Gavalec, Presidentes de Sala, y el Sr. E. Regan, la Sra. I. Ziemele y los Sres. J. Passer y Z. Csehi, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. M. Siekierzyńska, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de julio de 2024;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de E. sp. z o.o., por la Sra. M. Dziedzic, radca prawny, y el Sr. R. Kran, doradca podatkowy;
- en nombre del Prezydent Miasta Mielca, por la Sra. A. Dowgier, adwokat, y la Sra. J. Grabiec, radca prawny;
- en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska y el Sr. M. Rzotkiewicz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. M. Morales Puerta, en calidad de agente;

- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. I. Barcew y las Sras. C.-M. Carrega y F. Tomat, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 17 de octubre de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 107 TFUE, apartado 1, y 108 TFUE, apartado 3, 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 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, E. sp. z o.o. (en lo sucesivo, «sociedad E») y, por otro lado, el Prezydent Miasta Mielca (Alcalde del municipio de Mielec, Polonia; en lo sucesivo, «Alcalde de Mielec») en relación con la negativa de este último a conceder a esta sociedad una exención del impuesto sobre bienes inmuebles.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Tratado FUE

- 3 El artículo 107 TFUE, apartado 1, dispone:

«Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

- 4 A tenor del artículo 108 TFUE, apartado 3:

«La Comisión [Europea] será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107 [TFUE], la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el [artículo 108 TFUE, apartado 2]. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.»

Directiva 2012/34/UE

- 5 El artículo 1 de 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 (DO 2012, L 343, p. 32), titulado «Objeto y ámbito de aplicación», dispone:

«1. La presente Directiva establece:

- a) las normas aplicables a la administración de infraestructuras ferroviarias y a las actividades de transporte por ferrocarril de las empresas ferroviarias establecidas o que se establezcan en un Estado miembro, tal como constan en el capítulo II;
- b) los criterios para la concesión, la renovación o la modificación, por un Estado miembro, de licencias destinadas a las empresas ferroviarias que estén establecidas o que se establezcan en la Unión [Europea], tal como constan en el capítulo III;

c) los principios y procedimientos aplicables para la determinación y percepción de cánones por la utilización de infraestructuras ferroviarias y para la adjudicación de capacidad de las mismas, tal como se establecen en el capítulo IV.

2. La presente Directiva se aplicará al uso de infraestructuras ferroviarias para servicios ferroviarios nacionales e internacionales.»

6 El artículo 3, punto 3, de esta Directiva define el concepto de «infraestructura ferroviaria» como el conjunto de los elementos contemplados en el anexo I de dicha Directiva. Este anexo I contiene la lista de los elementos que componen la infraestructura ferroviaria «siempre que formen parte de las vías principales y de las vías de servicio, con excepción de las que están situadas en el interior de los talleres de reparación del material o de los depósitos o garajes de máquinas de tracción, así como de los ramales de desviación para particulares».

Reglamento 2015/1589

7 El artículo 2, apartado 1, del Reglamento 2015/1589 dispone:

«Salvo disposición en contrario de cualesquiera Reglamentos adoptados de conformidad con el artículo 109 [TFUE] o cualquier otra disposición pertinente del Tratado, el Estado miembro interesado deberá notificar a la Comisión con la suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda. La Comisión comunicará sin demora al Estado miembro de que se trate la recepción de toda notificación.»

Derecho polaco

8 El artículo 2, apartados 1 y 2, de la ustawa 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 aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley sobre Impuestos y Tasas Locales»), establece:

«1. Estarán sujetos al impuesto sobre bienes inmuebles los siguientes bienes inmuebles u obras de construcción:

- 1) los terrenos;
- 2) los edificios o sus partes;
- 3) las construcciones o sus partes destinadas al ejercicio de una actividad económica.

2. Los terrenos agrícolas y forestales, a excepción de los que se utilicen para una actividad económica, no estarán sujetos al impuesto sobre bienes inmuebles.»

9 Según el artículo 2, apartado 3, punto 4, de dicha Ley, están exentos del impuesto sobre bienes inmuebles los terrenos ocupados por vías públicas de circulación, a excepción de los terrenos relacionados con el ejercicio de una actividad económica distinta del mantenimiento de las vías públicas y de la explotación de autopistas de pago.

10 El artículo 4 de dicha Ley dispone:

«1. Integrarán la base imponible:

- 1) en el caso de los terrenos, la superficie;
- 2) en el caso de los edificios o sus partes, la superficie útil;
- 3) en el caso de las construcciones o sus partes destinadas al ejercicio de una actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 4 a 6, el valor contemplado en las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta, establecido a 1 de enero del ejercicio fiscal, que constituya la base de cálculo de la amortización durante dicho año, no minorado por las amortizaciones y, para las construcciones íntegramente amortizadas, su valor a 1 de enero del año en el que se haya efectuado la última amortización.

[...]»

11 El artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la misma Ley establecía:

«Estarán exentos del impuesto sobre bienes inmuebles:

1) los terrenos, los edificios y las construcciones que formen parte de las infraestructuras ferroviarias, en el sentido de las disposiciones sobre transporte ferroviario, que:

a) se pongan a disposición de los transportistas ferroviarios».

12 El artículo 6, apartado 2, de la ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Ley de Procedimiento en Materia de Ayudas de Estado), de 30 de abril de 2004 (Dz. U. de 2023, posición 702), dispone:

«Las ayudas de Estado previstas en un acto normativo que supedita el derecho a una ayuda únicamente al cumplimiento de las condiciones que en él se establezcan, sin exigir una decisión o la celebración de un contrato, o en cuyo marco la decisión adoptada se limite a confirmar la adquisición de ese derecho, podrán concederse cuando dicho acto normativo sea un régimen de ayudas aprobado por la Comisión de conformidad con el artículo 108 TFUE o prevea la concesión de ayudas que no estén sujetas a la obligación de notificación.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 La sociedad E es propietaria de un ramal de desviación privado situado en terrenos de su propiedad y también es propietaria de una parte de la infraestructura de dicho ramal. Durante el año 2021, esta sociedad manifestó su intención de poner ese ramal a disposición de un transportista ferroviario, que realizaría transportes por cuenta de dicha sociedad.

14 La sociedad E consideró que, a partir de la fecha en que pusiera a disposición el ramal, podría acogerse a la exención del impuesto sobre bienes inmuebles prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales respecto de la totalidad de esos terrenos y respecto de los terrenos que tenía previsto adquirir y que también cuentan parcialmente con un ramal de desviación privado. En estas circunstancias, solicitó al Alcalde de Mielec un acuerdo tributario previo que confirmara que, a partir de esa fecha, podría acogerse a dicha exención.

15 Mediante acuerdo tributario previo de 14 de junio de 2021, el Alcalde de Mielec excluyó la posibilidad de que la sociedad E se acogiera a dicha exención. Indicó que, aunque esta sociedad cumple, desde un punto de vista formal, los requisitos establecidos en el citado artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), no podía acogerse a la exención prevista en dicha disposición, ya que ello tendría por efecto conceder a esa sociedad una ayuda de Estado que no se habría sometido al procedimiento de control previo de la Comisión.

16 La sociedad E interpuso entonces un recurso contra dicho acuerdo tributario previo ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Rzeszów, Polonia), que lo desestimó mediante sentencia de 19 de octubre de 2021. Este órgano jurisdiccional confirmó el criterio del Alcalde de Mielec en la medida en que calificó dicha exención de «ayuda de Estado» y observó que esa ayuda no había sido notificada a la Comisión, infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3, y el artículo 2 del Reglamento 2015/1589.

17 A continuación, la sociedad E recurrió en casación dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

18 El referido órgano jurisdiccional explica que el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales amplió la exención del impuesto sobre bienes inmuebles a los ramales ferroviarios particulares, entre otros los que constituyen las denominadas infraestructuras «privadas», que se encuentran, en particular, en minas, centros de producción o centrales eléctricas y forman parte

del sistema de transporte de mercancías por ferrocarril en su conjunto. Tanto esos ramales como los edificios que forman parte de su infraestructura se benefician de esta exención siempre que se pongan a disposición de una empresa ferroviaria. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente indica que el legislador polaco ha establecido un mecanismo para incitar a las empresas a rehabilitar las vías de servicio desafectadas y a utilizar efectivamente el transporte ferroviario, que no produce emisiones contaminantes y ofrece mayor seguridad.

- 19 Considera que, aunque, debido a su carácter general, dicha exención se refiere, en principio, a un círculo ilimitado de beneficiarios, subsisten dudas en cuanto al criterio utilizado en el citado artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), según el cual la entidad económica de que se trate debe disponer de un determinado tipo de infraestructura, lo que, en la práctica, beneficia a las empresas que operan en determinados sectores, en particular las empresas que explotan minas, centrales térmicas o fábricas de cerveza. La aplicación de tal criterio, aunque tenga, a primera vista, carácter objetivo, podría dar lugar a una selectividad «oculta».
- 20 Además, el órgano jurisdiccional remitente precisa que el impuesto sobre bienes inmuebles no es objeto de armonización a escala de la Unión, por lo que los Estados miembros conservan la libertad de determinar su política fiscal y la manera de fijar los tipos de dicho impuesto. En el ordenamiento jurídico polaco, el impuesto sobre bienes inmuebles grava los terrenos distintos de los terrenos agrícolas y forestales, los edificios o sus partes y las construcciones o sus partes relacionadas con el ejercicio de una actividad económica. En el presente asunto, no se trata de determinar si la exención del impuesto sobre bienes inmuebles prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales es compatible con el Derecho de la Unión, sino si su aplicación es admisible en la medida en que no ha sido notificada a la Comisión, de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 3, cuyo efecto directo recuerda dicho órgano jurisdiccional.
- 21 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en el supuesto de que dicha exención se hubiera aplicado incumpliendo la obligación de notificación establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, una empresa que se hubiera beneficiado de dicha exención estaría obligada a devolver las ayudas ilegalmente percibidas, más los intereses, o si el principio de protección de la confianza legítima se opone a tal devolución. A este respecto, indica que solo después de haber aplicado la exención controvertida durante cuatro años las autoridades tributarias polacas empezaron a denegarla alegando el incumplimiento de dicha obligación.
- 22 En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿A la luz del artículo 107 TFUE, apartado 1, 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 Ley sobre Impuestos y Tasas Locales, 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 TFUE, apartado 3, en relación con el artículo 2 del Reglamento [2015/1589], está obligado al pago del impuesto objeto de la exención, más los intereses de demora?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

- 23 El Gobierno español considera que la petición de decisión prejudicial es inadmisibile. La exención fiscal prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales

se refiere a los terrenos, los edificios y las construcciones «que formen parte de la infraestructura ferroviaria». Pues bien, según la definición del concepto de «infraestructura ferroviaria» que figura en el artículo 3, punto 3, de la Directiva 2012/34, en relación con el anexo I de esta, los ramales de desviación privados quedan excluidos de este concepto. Por consiguiente, la sociedad E, que solo posee en sus terrenos un ramal de desviación privado, no puede acogerse a esta exención. En estas circunstancias, las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia carecen de pertinencia para resolver el litigio principal.

- 24 Por otro lado, el Gobierno polaco y la Comisión consideran que la segunda cuestión prejudicial es inadmisibile. En efecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que la sociedad E no se benefició de dicha exención. Así pues, la respuesta a la cuestión de si una empresa que se ha beneficiado de tal exención está obligada a devolver el importe del impuesto sobre bienes inmuebles del que ha sido eximida, junto con los intereses correspondientes, no tiene ninguna incidencia en el resultado del litigio principal.
- 25 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la resolución judicial que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse [sentencia de 4 de octubre de 2024, *Bezirkshauptmannschaft Landeck (Tentativa de acceso a los datos personales almacenados en un teléfono móvil)*, C-548/21, EU:C:2024:830, apartado 46 y jurisprudencia citada].
- 26 De ello se deduce que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado [véase, en este sentido, la sentencia de 4 de octubre de 2024, *Bezirkshauptmannschaft Landeck (Tentativa de acceso a los datos personales almacenados en un teléfono móvil)*, C-548/21, EU:C:2024:830, apartado 47 y jurisprudencia citada].
- 27 En el presente asunto, la primera cuestión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 107 TFUE, apartado 1, en el marco de un litigio entre la sociedad E y el Alcalde de Mielec en relación con la negativa de este último a permitir que dicha sociedad se acoja a la exención fiscal prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales, por considerar que la concesión de dicha exención constituye una ayuda de Estado ilegal, al no haber sido notificada a la Comisión con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3. Así pues, resulta que esta interpretación guarda relación con el objeto de dicho litigio y pretende resolver un problema que no es de naturaleza hipotética. Además, el Tribunal de Justicia dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a esta primera cuestión prejudicial.
- 28 Asimismo, procede señalar que, de conformidad con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2012/34, esta Directiva establece, en particular, las normas aplicables a la administración de infraestructuras ferroviarias, los criterios para la concesión, la renovación o la modificación, por un Estado miembro, de licencias destinadas a las empresas ferroviarias y los principios y procedimientos aplicables para la determinación y percepción de cánones por la utilización de infraestructuras ferroviarias y para la adjudicación de capacidad de dichas infraestructuras. Según el artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva, esta se aplica al uso de infraestructuras ferroviarias para servicios ferroviarios nacionales e internacionales.
- 29 De ello se deduce que es evidente que dicha Directiva no es aplicable en el marco de un litigio como el del asunto principal, que versa sobre la posible calificación de «ayuda de Estado», en el sentido del

artículo 107 TFUE, apartado 1, de una medida fiscal nacional que establece una exención del impuesto sobre bienes inmuebles.

30 Por consiguiente, carece de pertinencia que, a efectos de la aplicación de la Directiva 2012/34, el anexo I de esta Directiva excluya los ramales de desviación privados del concepto de «infraestructura ferroviaria», en el sentido del artículo 3, punto 3, de dicha Directiva.

31 De las consideraciones anteriores resulta que la primera cuestión prejudicial es admisible.

32 La segunda cuestión prejudicial se refiere a las obligaciones que incumben a una empresa que se ha acogido a la exención fiscal prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales, en el supuesto de que dicha exención contenga elementos constitutivos de ayuda de Estado, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, por haber sido concedida sin que se haya cumplido la obligación de notificación prevista en el artículo 108 TFUE, apartado 3, en relación con el artículo 2 del Reglamento 2015/1589.

33 A este respecto, es importante señalar que, como indican el Gobierno polaco y la Comisión, de la petición de decisión prejudicial se desprende que la sociedad E no se acogió a esa exención.

34 Pues bien, según reiterada jurisprudencia, no corresponde al Tribunal de Justicia formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas [sentencia de 20 de octubre de 2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Expulsión de la víctima de la trata de seres humanos), C-66/21, EU:C:2022:809, apartado 82 y jurisprudencia citada].

35 Por consiguiente, la segunda cuestión prejudicial es inadmisibile.

Primera cuestión prejudicial

36 Con carácter preliminar, procede recordar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una medida solo puede calificarse de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, si concurren todos los requisitos siguientes. En primer término, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo término, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer término, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto término, debe falsear o amenazar falsear la competencia (véase, en particular, la sentencia de 7 de marzo de 2024, Fallimento Esperia y GSE, C-558/22, EU:C:2024:209, apartado 62 y jurisprudencia citada).

37 En el presente caso, procede señalar que la primera cuestión prejudicial, tal como ha sido formulada por el órgano jurisdiccional remitente, versa sobre la interpretación del concepto de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, únicamente a la luz del requisito, establecido en dicha disposición, de que la medida en cuestión falsee o amenace falsear la competencia. Dicho esto, de la motivación de la petición de decisión prejudicial se desprende claramente que el órgano jurisdiccional remitente también alberga dudas sobre el requisito, establecido en esa disposición, de que la referida medida confiera una ventaja selectiva a sus beneficiarios, en el sentido de que favorezca a determinadas empresas o producciones.

38 Pues bien, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido en el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular, en su caso, las cuestiones prejudiciales que se le han planteado [sentencia de 4 de octubre de 2024, Bezirkshauptmannschaft Landeck (Tentativa de acceso a los datos personales almacenados en un teléfono móvil), C-548/21, EU:C:2024:830, apartado 60 y jurisprudencia citada].

39 A este respecto, el Tribunal de Justicia debe deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión los elementos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio [véase, en este sentido, la sentencia de 4 de octubre de 2024, Bezirkshauptmannschaft Landeck

(Tentativa de acceso a los datos personales almacenados en un teléfono móvil), C-548/21, EU:C:2024:830, apartado 61 y jurisprudencia citada].

40 Así pues, procede considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que una normativa de un Estado miembro que exime del impuesto sobre bienes inmuebles los terrenos, los edificios y las construcciones que forman parte de la infraestructura ferroviaria, cuando esta infraestructura se ponga a disposición de los transportistas ferroviarios, confiere una ventaja selectiva a los beneficiarios de dicha exención y falsea o amenaza falsear la competencia.

41 En segundo lugar, es preciso recordar, en primer término, que las intervenciones de los Estados miembros en las materias que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión, como es el caso de la fiscalidad directa, no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas al control de las ayudas de Estado. Así pues, los Estados miembros deben abstenerse de adoptar cualquier medida fiscal que pueda constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de septiembre de 2024, Comisión/Irlanda y otros, C-465/20 P, EU:C:2024:724, apartado 73 y jurisprudencia citada).

42 En segundo término, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales define de manera general y abstracta a los beneficiarios de la exención controvertida en el litigio principal, que se les puede conceder sobre la única base de esta disposición legislativa. En estas circunstancias, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en razón de las reglas que fija la exención controvertida en el litigio principal, esta garantiza a sus beneficiarios una ventaja significativa frente a sus competidores y puede beneficiar esencialmente a empresas que participan en los intercambios comerciales entre los Estados miembros (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, EU:C:1987:437, apartado 18, y de 16 de septiembre de 2021, Comisión/Bélgica y Magnetrol International, C-337/19 P, EU:C:2021:741, apartado 77).

Sobre el requisito relativo a la ventaja selectiva

43 Para determinar si una medida nacional puede conferir una ventaja selectiva, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, procede examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por ese régimen, y que, por lo tanto, reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 10 de septiembre de 2024, Comisión/Irlanda y otros, C-465/20 P, EU:C:2024:724, apartado 75 y jurisprudencia citada).

44 Por consiguiente, para calificar una medida fiscal como la controvertida en el litigio principal de «selectiva», es necesario, en un primer momento, identificar el marco de referencia, es decir, el régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate, y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese marco de referencia, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a este último, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. Sin embargo, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar, en un tercer momento, que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben tales medidas (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartados 36 y 44, y de 10 de septiembre de 2024, Comisión/Irlanda y otros, C-465/20 P, EU:C:2024:724, apartado 76 y jurisprudencia citada).

45 En este contexto, la determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, ya que la existencia de una ventaja económica, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede apreciarse en relación con una tributación considerada «normal» (sentencia de 10 de septiembre de 2024, Comisión/Irlanda y otros, C-465/20 P, EU:C:2024:724, apartado 77 y jurisprudencia citada).

- 46 A este respecto, es preciso subrayar, por un lado, que la determinación del marco de referencia ha de ser el resultado de un examen objetivo del contenido, de la articulación y de los efectos concretos de las normas aplicables en virtud del Derecho de ese Estado. La selectividad de una medida fiscal no puede evaluarse con arreglo a un marco de referencia constituido por una serie de disposiciones del Derecho del Estado miembro de que se trate que han sido extraídas artificialmente de un marco normativo más amplio (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Banco Santander y otros/Comisión, C-53/19 P y C-65/19 P, EU:C:2021:795, apartado 62 y jurisprudencia citada).
- 47 Por consiguiente, cuando la medida fiscal examinada no pueda disociarse del conjunto del sistema general tributario del Estado miembro de que se trate, deberá hacerse referencia a dicho sistema. Por el contrario, cuando resulte que tal medida puede disociarse claramente de dicho sistema general, no puede excluirse que el marco de referencia que deba tenerse en cuenta sea más restringido que el sistema general de que se trate, o incluso que se identifique con la propia medida, cuando esta se presente como una norma dotada de una lógica jurídica autónoma y no sea posible identificar un conjunto normativo coherente fuera de esa medida (sentencia de 6 de octubre de 2021, Banco Santander y otros/Comisión, C-53/19 P y C-65/19 P, EU:C:2021:795, apartado 63 y jurisprudencia citada).
- 48 Por otro lado, procede señalar asimismo que, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro de que se trate el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el marco de referencia o régimen tributario «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 112, y de 10 de septiembre de 2024, Comisión/Irlanda y otros, C-465/20 P, EU:C:2024:724, apartado 81).
- 49 Esta determinación de las características constitutivas del impuesto incluye la base imponible de este y su hecho imponible, pero también las eventuales exenciones que se hayan previsto [véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 112, y de 19 de septiembre de 2024, Reino Unido y otros/Comisión (Tributación de los beneficios de las SEC), C-555/22 P, C-556/22 P y C-564/22 P, EU:C:2024:763, apartado 96].
- 50 Dado que, en principio, las características constitutivas del impuesto definen el marco de referencia a la luz del cual debe efectuarse el examen del requisito de selectividad, una exención general y abstracta que acompaña a un impuesto directo, como la exención controvertida en el litigio principal, no puede calificarse normalmente de «ayuda de Estado». En efecto, en la medida en que esta exención se presume inherente al régimen tributario «normal», no puede, por regla general, conferir una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 51 Así se desprende de la autonomía reconocida a los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, como se ha recordado en el apartado 48 de la presente sentencia, autonomía que implica que estos disponen de la facultad de recurrir a las categorías fiscales y, en particular, a las exenciones fiscales que consideren más adecuadas para alcanzar los objetivos de interés general que persiguen, tengan estos carácter fiscal o no. En efecto, como ha señalado la Abogada General, en esencia, en el punto 33 de sus conclusiones, en el marco de su autonomía fiscal, los Estados miembros pueden perseguir legítimamente, mediante la fiscalidad directa, además de un objetivo puramente presupuestario, otro u otros objetivos, que, en su caso, constituirán conjuntamente el objetivo del marco de referencia pertinente.
- 52 Ahora bien, la Comisión dispone de una amplia facultad de apreciación para considerar determinadas ayudas compatibles con el mercado interior, en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 3 (sentencia de 31 de enero de 2023, Comisión/Braesch y otros, C-284/21 P, EU:C:2023:58, apartado 94 y jurisprudencia citada). Si el ejercicio de esta facultad cubriera toda exención fiscal general y abstracta, existiría el riesgo de que la apreciación de la Comisión sustituyera sistemáticamente a la de los Estados miembros en la materia e invadiese, por ello, su autonomía fiscal.

- 53 No obstante, por un lado, la conclusión que figura en el apartado 50 de la presente sentencia se entiende sin perjuicio de la posibilidad de declarar, como ocurrió en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), que el propio marco de referencia, tal como se desprende del Derecho nacional, es incompatible con el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, cuando el sistema fiscal en cuestión se haya configurado con arreglo a parámetros manifiestamente discriminatorios, destinados a eludir ese Derecho (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de diciembre de 2023, Luxemburgo y otros/Comisión, C-451/21 P y C-454/21 P, EU:C:2023:948, apartado 114, y de 10 de septiembre de 2024, Comisión/Irlanda y otros, C-465/20 P, EU:C:2024:724, apartado 83).
- 54 Por otro lado, como excepción a lo expuesto en el apartado 50 de la presente sentencia, una exención general y abstracta vinculada a un impuesto directo no puede considerarse comprendida en el régimen tributario «normal» cuando los requisitos establecidos por la normativa pertinente para acogerse a dicha exención se refieren, de hecho o de Derecho, a una o varias características específicas de la única categoría de empresas que pueden acogerse a ella, características que están indisolublemente vinculadas a la naturaleza de dichas empresas o a la de sus actividades. Se constituye así una categoría coherente de empresas. Pues bien, el hecho de que solo tal categoría coherente de empresas pueda acogerse a una exención fiscal puede acreditar el carácter potencialmente discriminatorio y contrario a la competencia de dicha exención, aunque el propio marco de referencia no se haya configurado con arreglo a parámetros manifiestamente discriminatorios en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el apartado 53 de la presente sentencia.
- 55 Tal es el caso, en particular, de exenciones fiscales generales y abstractas que están reservadas, de hecho o de Derecho, a las empresas que disponen de una determinada estructura de capital, que operan en un sector geográfico o económico determinado, que tienen un tamaño reducido o que, por el contrario, disponen de importantes recursos financieros, o incluso que no emplean a ningún trabajador por cuenta ajena en el territorio nacional (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C-222/04, EU:C:2006:8, apartados 136 y 137; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 104 a 106, y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartados 31 y 38).
- 56 En cambio, cuando los requisitos establecidos por un régimen de exención fiscal no se refieren, de hecho o de Derecho, a características específicas de la única categoría de empresas que pueden acogerse a él, indisolublemente vinculadas a la naturaleza de esas empresas o de sus actividades, dicho régimen está comprendido en el régimen tributario «normal». En efecto, los requisitos para la concesión de tal exención fiscal resultan neutros desde el punto de vista de la competencia y el hecho de que algunas empresas cumplan esos requisitos y otras no constituye una circunstancia que carece de pertinencia a la luz de las normas en materia de ayudas de Estado.
- 57 A este respecto, debe precisarse que, ciertamente, el hecho de supeditar una exención fiscal al cumplimiento de determinados requisitos implica necesariamente que dicha exención beneficia al único grupo de empresas que puede cumplirlas. No obstante, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que el hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida las empresas que reúnan esos requisitos no confiere por sí mismo carácter selectivo a dicha medida (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, apartados 41 y 42, y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 58 Ello implica, en particular, que una exención fiscal cuya aplicación depende de los resultados de las empresas no resulta, como tal, selectiva (sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 80, 82 y 83). Lo mismo sucede, en principio, siempre que se cumplan los requisitos enunciados en el apartado 56 de la presente sentencia, con las exenciones fiscales cuya aplicación está supeditada, por ejemplo, a una determinada política de contratación de personal o a determinadas gestiones medioambientales.

- 59 Por otro lado, el hecho de que se conceda una exención fiscal con independencia de que los sujetos pasivos del impuesto a que se refiere ejerzan o no una actividad económica es un indicio de que dicha exención está comprendida en el marco de referencia.
- 60 También procede añadir que, aunque deba considerarse que no está comprendida en el marco de referencia, una exención general y abstracta de un impuesto directo no se convierte automáticamente en selectiva. En efecto, en tal caso, procede comprobar, como indicó la Abogada General, en esencia, en el punto 28 de sus conclusiones y como se desprende del apartado 44 de la presente sentencia, si las empresas beneficiarias de esta exención se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por dicho marco de referencia, en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las empresas que no se benefician de ella. De ser así, dicha exención se considerará selectiva, a menos que pueda demostrarse que la diferenciación entre empresas resultante deriva de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscribe la exención.
- 61 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente debe examinar a la luz de las consideraciones anteriores si el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales, que exime del impuesto sobre bienes inmuebles a los terrenos, los edificios y las construcciones que formen parte de la infraestructura ferroviaria, cuando esta se pone a disposición de los transportistas ferroviarios, puede conferir una ventaja selectiva a las empresas que se acojan a esa exención, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 62 A este respecto, en primer término, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el régimen jurídico del impuesto sobre bienes inmuebles, tal y como se desprende de dicha Ley, constituye el régimen tributario «normal» y, por consiguiente, el marco de referencia aplicable en el presente asunto.
- 63 Como indica el Gobierno polaco, dicho régimen está constituido por un sistema de normas aplicable a todas las entidades propietarias o poseedoras de bienes inmuebles, que define, entre otros extremos, el objeto y la base imponible, los sujetos pasivos y el tipo impositivo. En particular, el artículo 2, apartado 1, de dicha Ley establece la norma según la cual los terrenos, los edificios o sus partes, así como las construcciones o sus partes destinadas al ejercicio de una actividad económica, están sujetos al impuesto sobre bienes inmuebles.
- 64 En segundo término, del apartado 54 de la presente sentencia se desprende que la exención prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la misma Ley forma parte de ese marco de referencia a menos que los requisitos para la concesión de dicha exención se refieran, de hecho o de Derecho, a una o varias características específicas de la única categoría de empresas que pueden acogerse a ella, características que están indisolublemente vinculadas a la naturaleza de esas empresas o a la de sus actividades y que permiten, por tanto, considerar que forman parte de una categoría coherente.
- 65 La exención controvertida en el litigio principal se concede a las personas sujetas al impuesto sobre bienes inmuebles a condición de que posean un terreno, un edificio o una construcción que forme parte de la infraestructura ferroviaria y que se ponga a disposición de los transportistas ferroviarios.
- 66 Pues bien, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, no parece que este requisito esté vinculado, de hecho o de Derecho, a una o varias características específicas de las empresas beneficiarias de dicha exención, que permita agrupar a todas esas empresas en una categoría coherente en el sentido de los apartados 54 y 64 de la presente sentencia.
- 67 Por el contrario, la citada exención parece estar a disposición de cualquier contribuyente que posea un terreno, un edificio o una construcción que forme parte de la infraestructura ferroviaria y que se ponga a disposición de los transportistas ferroviarios, con independencia de que el contribuyente de que se trate ejerza o no una actividad económica y, en caso afirmativo, de la naturaleza de esa actividad. Así pues, la categoría de los beneficiarios de la exención fiscal controvertida en el litigio principal parece un conjunto heterogéneo, compuesto tanto por operadores no económicos como por empresas, pudiendo estas últimas, además, adoptar formas jurídicas y tamaños muy diversos y operar en sectores de actividad muy distintos.

- 68 Como indica el órgano jurisdiccional remitente, esta exención parece basarse, pues, en un criterio neutro que se aplica con independencia, entre otras cosas, de los sectores o actividades económicas de las empresas beneficiarias o de la forma jurídica de estas.
- 69 De ello se deduce que, sin perjuicio de que dicho órgano jurisdiccional compruebe este extremo, debe considerarse que dicha exención forma parte del marco de referencia aplicable en el presente asunto.
- 70 En tercer término, este marco de referencia parece tener una lógica jurídica autónoma que dispone de objetivos propios y no puede vincularse a un conjunto normativo coherente ajeno a dicho marco.
- 71 En efecto, además de lo indicado en los apartados 62 y 63 de la presente sentencia, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el régimen del impuesto sobre bienes inmuebles no solo persigue una finalidad presupuestaria, esencial para la propia función del impuesto, sino también, mediante la exención fiscal controvertida en el litigio principal, un objetivo de carácter medioambiental dirigido a incitar a las empresas interesadas a rehabilitar las vías de servicio ferroviario en desuso y a utilizar el transporte ferroviario, que no produce emisiones de dióxido de carbono (CO₂) y ofrece más seguridad que el transporte por carretera.
- 72 Pues bien, como se indica en el apartado 51 de la presente sentencia, en el marco de su autonomía fiscal, un Estado miembro puede perseguir legítimamente, mediante la fiscalidad directa, además de un objetivo puramente presupuestario, otro u otros objetivos, que, en su caso, constituirán conjuntamente el objetivo del marco de referencia pertinente.
- 73 Por último, de ningún elemento de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que este marco de referencia se haya configurado con arreglo a parámetros manifiestamente discriminatorios destinados a eludir el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 53 de la presente sentencia.
- 74 Por lo tanto, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, de todas las consideraciones anteriores se desprende que la exención del impuesto sobre bienes inmuebles prevista en el artículo 7, apartado 1, punto 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos y Tasas Locales no concede una ventaja selectiva a las empresas beneficiarias de dicha exención.
- Sobre el requisito según el cual la medida en cuestión debe falsear o amenazar falsear la competencia*
- 75 Si el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que la exención controvertida en el litigio principal confiere una ventaja selectiva, se plantearía el interrogante de si esta exención cumple el requisito de que la medida en cuestión falsee o amenace falsear la competencia, mencionado en el apartado 36 de la presente sentencia.
- 76 A este respecto, es preciso recordar que no es necesario acreditar la distorsión efectiva de la competencia, sino únicamente examinar si dicha medida puede falsear la competencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 78, y de 27 de enero de 2022, Fondul Proprietatea, C-179/20, EU:C:2022:58, apartado 100).
- 77 Tal requisito se cumple cuando existe, en el momento de la entrada en vigor de dicha medida, una situación de competencia efectiva en el mercado pertinente (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2023, DOBELES HES, C-702/20 y C-17/21, EU:C:2023:1, apartado 51 y jurisprudencia citada), y el hecho de que un sector económico haya sido objeto de liberalización a escala de la Unión puede servir para determinar una incidencia real o potencial de las ayudas sobre la competencia (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Fondul Proprietatea, C-150/16, EU:C:2017:388, apartado 34).
- 78 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las medidas que, como la exención controvertida en el litigio principal, tienen por objeto liberar a una empresa de los costes propios de su gestión corriente o de sus actividades normales, con los que normalmente debería haber cargado, falsean, en principio, las condiciones de competencia (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 80).

79 Por último, procede recordar que corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si, habida cuenta de las características generales de la exención, esta falsea o amenaza falsear la competencia, sin que dicho órgano jurisdiccional esté obligado a examinar la situación individual de cada empresa (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartado 122; de 28 de octubre de 2021, Eco Fox y otros, C-915/19 a C-917/19, EU:C:2021:887, apartado 57, y de 30 de mayo de 2024, Autoridad Portuaria de Bilbao/Comisión, C-110/23 P, EU:C:2024:441, apartado 69).

80 De todas las consideraciones anteriores se deduce que el artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que una normativa de un Estado miembro que exime del impuesto sobre bienes inmuebles los terrenos, los edificios y las construcciones que forman parte de la infraestructura ferroviaria, cuando esta infraestructura se ponga a disposición de los transportistas ferroviarios, no constituye una medida que confiera una ventaja selectiva a los beneficiarios de dicha exención.

Costas

81 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que una normativa de un Estado miembro que exime del impuesto sobre bienes inmuebles los terrenos, los edificios y las construcciones que forman parte de la infraestructura ferroviaria, cuando esta infraestructura se ponga a disposición de los transportistas ferroviarios, no constituye una medida que confiera una ventaja selectiva a los beneficiarios de dicha exención.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.