Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PRIIT PIKAMÄE
apresentadas em 25 de maio de 2023 [1]

Processo C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
contra

Comissão Europeia

«Recurso de decisão do Tribunal Geral — Auxílios de Estado — Conceito de auxílio — Vantagem — Caráter seletivo — Tratamento fiscal reservado aos operadores de casinos públicos na Alemanha — Rejeição pela Comissão de uma denúncia»

1. «*Simul stabunt aut simul cadent*» («Juntos se manterão ou juntos cairão» é uma afirmação atribuída ao Papa Pio XI, proferida durante as negociações empreendidas para resolver as relações entre a Igreja Romana e o antigo Reino de Itália, que resultaram na assinatura, em 11 de fevereiro de 1929, dos Acordos de Latrão e da Concordata. Traduz a firme vontade do Soberano Pontífice de se opor a que seja conferido caráter irrevogável apenas aos acordos e que seja, assim, dissociado o destino desses dois instrumentos.

2. No presente processo, é submetida ao Tribunal de Justiça a questão de saber se existe tal ligação entre a vantagem e a seletividade, requisitos constitutivos do conceito de «auxílio de Estado», no domínio fiscal. Se for esse o caso, decorre daí que se deve considerar que um fundamento invocado no Tribunal Geral contra a apreciação da Comissão Europeia sobre o preenchimento de um desses requisitos abrange igualmente o outro.

3. Com o presente recurso, a Fachverband Spielhallen e.V. e a LM (a seguir «recorrentes») pedem a anulação do Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia de 22 de outubro de 2021, Fachverband Spielhallen e LM/Comissão (T-510/20, a seguir «despacho recorrido», não publicado), pelo qual o Tribunal Geral negou provimento ao seu recurso de anulação da Decisão C(2019) 8819 final da Comissão, de 9 de dezembro de 2019, relativa aos auxílios de Estado SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) — Tratamento fiscal dos operadores de casinos públicos na Alemanha e SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) — Alegada garantia concedida aos operadores de casinos públicos na Alemanha (garantia de rentabilidade) (JO 2020, C 187, p. 80; a seguir «decisão controvertida»). Em especial, as recorrentes contestam a decisão do Tribunal Geral de não apreciar a sua argumentação com o fundamento de que esta não visava a declaração da Comissão relativa à inexistência de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

[1] Língua original: francês.

Antecedentes do litígio e decisão controvertida

4. Em 22 de março de 2016, as recorrentes, a Fachverband Spielhallen eV, uma associação profissional de 88 operadores de máquinas de jogos a dinheiro, e a LM, uma operadora de máquinas de jogos de fortuna e azar, apresentaram à Comissão três denúncias relativas ao tratamento fiscal dos operadores de casinos públicos na Alemanha.

5. A terceira dessas denúncias era, mais especificamente, referente à Spielbank-Gesetz NRW (Lei relativa aos Casinos do *Land* da Renânia do Norte-Vestefália, a seguir «Lei relativa aos Casinos»), que esteve em vigor na Renânia do Norte-Vestefália (Alemanha) até à sua substituição em 2020. Por força desta lei, a Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (a seguir «WestSpiel») era a única concessionária de casinos públicos nesse *Land*.

6. Em conformidade com a Lei relativa aos Casinos, os rendimentos por estes gerados estavam sujeitos a dois regimes fiscais diferentes. Por um lado, os rendimentos provenientes dos jogos de fortuna e azar estavam sujeitos a um regime fiscal especial constituído por uma taxa sobre os casinos. Por outro lado, os rendimentos não decorrentes desse tipo de jogos, como os rendimentos provenientes dos espaços de restauração, estavam sujeitos ao regime fiscal normal, constituído pelo imposto sobre o rendimento ou pelo imposto sobre as sociedades e pelo imposto sobre as atividades económicas (a seguir «regime fiscal normal»).

7. Por outro lado, o § 14 da Lei relativa aos Casinos dispunha que o lucro anual declarado pelos operadores de casinos públicos, quer tivesse ou não resultado dos jogos de fortuna e azar, devia ser transferido no montante correspondente a 75 % para o *Land* da Renânia do Norte-Vestefália. Caso o quarto restante desse lucro excedesse 7 % da soma das participações no capital social, das reservas e do fundo mutualista, este artigo previa que a totalidade desse lucro devia ser transferido para esse *Land* (a seguir «taxa sobre os lucros»).

8. A taxa sobre os lucros, no montante correspondente à parte desta decorrente dos rendimentos não provenientes do jogo, era, no entanto, dedutível das bases tributáveis do imposto sobre as atividades económicas e do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades a título de «despesas decorrentes de operações comerciais». Foi esta dedutibilidade (a seguir «dedutibilidade da taxa sobre os lucros» ou «medida controvertida») que as recorrentes contestaram na sua terceira denúncia com o fundamento de que constituía um auxílio de Estado.

9. Após troca de correspondência com as recorrentes, a Comissão considerou, em 9 de dezembro de 2019, que a medida controvertida não comportava nenhuma vantagem seletiva nem, portanto, nenhum auxílio e decidiu, consequentemente, através da decisão controvertida, não dar início, no que respeita à mesma, ao procedimento formal de investigação previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE.

10. Na decisão controvertida, a Comissão concluiu que os rendimentos dos operadores de casinos públicos não provenientes do jogo estavam sujeitos, por um lado, ao regime fiscal normal e, por outro, à taxa sobre os lucros, que qualificou de «imposto específico».

11. A Comissão salientou que a dedutibilidade da taxa da base tributável do imposto sobre as sociedades e do imposto sobre as atividades económicas não resultava de uma disposição específica, mas da aplicação das regras gerais de tributação do regime fiscal normal, segundo as quais os impostos são calculados com base nos lucros líquidos, após dedução das «despesas

decorrentes de operações comerciais», tais como, no caso em apreço, a taxa sobre os lucros. Segundo a Comissão, daqui decorria que a dedutibilidade da taxa sobre os lucros não conferia uma vantagem seletiva.

12. Em seguida, na decisão controvertida, a Comissão prosseguiu a análise da medida controvertida à luz dos argumentos invocados pelas recorrentes na fase de apreciação preliminar.

13. A Comissão observou, em primeiro lugar, que, com os seus argumentos, as recorrentes sustentavam implicitamente que a taxa sobre os lucros era um imposto comparável aos impostos sobre os lucros, os quais não eram dedutíveis de acordo com as regras gerais de tributação do regime fiscal normal, designadamente tendo em conta o § 4, n.º 5b, da Einkommensteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Rendimento). Em contrapartida, segundo a Comissão, a taxa sobre os lucros podia ser considerada um imposto especial sobre os lucros. A este respeito, alegou que o § 4, n.º 5b, da Lei relativa ao Imposto sobre o Rendimento excluía a qualificação de encargo de atividades económicas dedutível apenas para o imposto sobre as atividades económicas, e não para todos os impostos sobre os lucros. De facto, segundo a Comissão, nenhuma disposição se opunha, de modo geral, à dedutibilidade de um imposto específico sobre os lucros.

14. Em segundo lugar, a Comissão respondeu a um argumento que as recorrentes extraíram do § 10, n.º 2, da Körperschaftsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre as Sociedades), segundo o qual o imposto sobre o rendimento e os outros impostos sobre as pessoas singulares não eram dedutíveis para efeitos de determinação da base tributável do imposto sobre as sociedades. Observou, nomeadamente, que esta disposição era referente aos impostos gerais sobre os lucros e que nada indicava que também era aplicável a um imposto adicional especial, como a taxa sobre os lucros, que nenhum contribuinte além dos operadores de casinos públicos pagava e cuja base tributável não correspondia exatamente aos rendimentos gerados pela atividade destes últimos.

15. Em terceiro lugar, e em resposta a outro argumento das recorrentes, relativo ao facto de os dividendos não serem dedutíveis da base tributável do imposto sobre as atividades económicas e da base tributável do imposto sobre o rendimento de acordo com as regras gerais de tributação do regime fiscal normal, a Comissão sustentou que a taxa sobre os lucros não era um dividendo.

16. Atendendo ao que precede, a Comissão considerou, na decisão controvertida, que a dedutibilidade da taxa sobre os lucros era conforme com a regra geral da dedutibilidade a título de despesas decorrentes de operações comerciais e que, portanto, não tinha caráter seletivo.

17. Por último, a Comissão salientou, no n.º 159 da decisão controvertida, que, no que respeita mais especificamente ao critério da vantagem, os outros agentes económicos, e, em especial, os operadores de máquinas de jogos de fortuna e azar, não estavam sujeitos à taxa sobre os lucros. Por conseguinte, o facto de o montante desse imposto específico ser deduzido da base tributável de outros impostos não podia conferir à WestSpiel nenhuma vantagem em relação ao regime fiscal normal.

18. A este respeito, a Comissão alegou que, em 2014, a taxa sobre os lucros ascendia a 82,02 milhões de euros e que as taxas do imposto sobre as atividades económicas e do imposto sobre as sociedades eram, respetivamente, de 17,7 % e 15,6 %. Observou, consequentemente, que a dedutibilidade da taxa sobre os lucros, dentro dos limites do § 14 da Lei relativa aos Casinos, levou a que essas taxas de tributação não fossem aplicadas a esse montante. Por conseguinte, o montante

total devido pela WestSpiel a título do imposto sobre as atividades económicas e do imposto sobre as sociedades foi reduzido em 27,3 milhões de euros. No entanto, a carga fiscal global que a WestSpiel teve de suportar foi aumentada, ao mesmo tempo, de um montante muito mais elevado, seja saber, precisamente esses 82,02 milhões de euros correspondentes à taxa sobre os lucros.

19. A Comissão concluiu, assim, na decisão controvertida que a pretensa vantagem resultante da possibilidade de um operador como a WestSpiel deduzir parcialmente a taxa sobre os lucros das bases tributáveis do imposto sobre as sociedades e do imposto sobre as atividades económicas era, em todo o caso, ultrapassada pela carga mais pesada ligada ao pagamento da referida taxa, que era específica dos operadores de casinos públicos e sempre muito mais elevada do que esses dois impostos.

20. Na nota 87 da decisão controvertida, a Comissão precisou que, na medida em que o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre as atividades económicas são proporcionais e o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é progressivo por escalões, a vantagem dos operadores de casinos públicos resultante da redução da base tributável no valor correspondente a uma parte da taxa sobre os lucros era inferior à desvantagem resultante da obrigação de pagarem essa taxa.

Tramitação do processo no Tribunal Geral e despacho recorrido

21. Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal Geral em 14 de agosto de 2020, as recorrentes interpuseram um recurso de anulação da decisão controvertida.

22. Em apoio do seu recurso, as recorrentes invocaram um fundamento único relativo à violação dos seus direitos processuais em razão da recusa da Comissão de dar início ao procedimento formal de investigação previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE, uma vez que esta instituição não estava em condições, no termo da fase de análise preliminar, de ultrapassar todas as sérias dificuldades com que, segundo as recorrentes, se deparou.

23. Segundo o Tribunal Geral, este fundamento único comportava, em substância, cinco partes.

24. Numa primeira parte, as recorrentes sustentavam que a Comissão tinha admitido erradamente que consideravam a taxa sobre os lucros um imposto. Numa segunda parte, alegavam que a Comissão tinha qualificado a taxa sobre os lucros de «imposto especial», considerando erradamente que a qualificação dada pelo direito interno a uma medida não é determinante. Numa terceira parte, contestavam os critérios utilizados pela Comissão para qualificar a taxa sobre os lucros como imposto. Numa quarta parte, alegavam, através de uma série de argumentos, que, mesmo admitindo que a taxa sobre os lucros constituísse um imposto, não podia ser deduzida das bases tributáveis do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades e do imposto sobre as atividades económicas. Numa quinta parte, apresentavam argumentos contra a comparação, que consta da nota 77 da decisão controvertida, entre a taxa sobre os lucros e os pagamentos especiais impostos às empresas, por exemplo, por comportamentos anticoncorrenciais, que são dedutíveis nos termos do direito alemão.

25. Nos n.os 48 e 57 do despacho recorrido, o Tribunal Geral considerou que as recorrentes criticavam exclusivamente as pretensas deficiências da decisão controvertida por esta ter negado o caráter seletivo da medida controvertida e por, nessa decisão, a Comissão não ter procedido a uma apreciação conjunta dos critérios relativos à existência de uma vantagem e de uma

seletividade. Em contrapartida, a Comissão procurou demonstrar, por um lado, em resposta aos argumentos das recorrentes, a inexistência da alegada seletividade no caso em apreço e, por outro, separadamente, a inexistência da vantagem económica, independentemente de qualquer questão de seletividade.

26. No n.º 58 do despacho recorrido, o Tribunal Geral observou que as recorrentes não tinham, em particular, contestado a afirmação, efetuada no considerando 159 e na nota 87 da decisão controvertida, segundo a qual a dedutibilidade da taxa sobre os lucros não era suscetível de conferir uma vantagem a um operador de casino público como a WestSpiel, uma vez que o encargo que recai sobre esse operador a título da taxa sobre os lucros é sempre e inevitavelmente muito mais elevado do que o imposto que seria devido sobre o montante correspondente a essa taxa.

27. Nos n.ºs 60 a 66 do despacho recorrido, o Tribunal Geral examinou, no entanto, a pertinência, para efeitos de demonstração da existência de uma vantagem decorrente da dedutibilidade da taxa sobre os lucros, de anexos juntos à réplica que descrevem diferentes «cenários de tributação» baseados em dados contabilísticos dos exercícios de 2014 e 2019. A este respeito, considerou que os elementos resultantes desses anexos não podiam ser tidos em conta para provar a existência dessa vantagem e que eram, em todo o caso, extemporâneos e inadmissíveis.

28. Após ter recordado, no n.º 67 do despacho recorrido, que a existência de uma vantagem deve ser apreciada independentemente do requisito relativo à seletividade, o Tribunal Geral considerou, no n.º 68 desse despacho, que as recorrentes não tinham manifestamente fundamento para sustentar que a decisão controvertida tinha violado os seus direitos processuais, uma vez que não tinham demonstrado que a apreciação das informações e dos elementos de que a Comissão dispunha, na fase de apreciação preliminar da medida controvertida, devia ter suscitado dúvidas e dificuldades sérias quanto à questão de saber se a dedutibilidade da taxa sobre os lucros constituía uma vantagem a favor da WestSpiel.

29. Por último, o Tribunal Geral concluiu, no n.º 71 do despacho recorrido, que o fundamento único devia ser julgado improcedente e, portanto, devia ser negado provimento ao recurso no seu todo por ser manifestamente desprovido de fundamento jurídico.

Pedidos das partes

30. As recorrentes concluem pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

– anular o despacho recorrido,

– anular a decisão controvertida e

– condenar a Comissão nas despesas.

31. A Comissão conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

– negar provimento ao recurso e

– condenar as recorrentes nas despesas.

Quanto ao recurso

Resumo da argumentação das partes

32. Em apoio do seu recurso, as recorrentes invocam um fundamento único pelo qual sustentam, em substância, que, ao negar provimento ao recurso com o fundamento de que a medida controvertida não é suscetível de conferir nenhuma vantagem, o Tribunal Geral cometeu um erro de direito na aplicação dos requisitos que devem estar preenchidos para que uma medida possa ser qualificada de auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Se não tivesse cometido esse erro e tivesse assim declarado a existência de uma vantagem, o Tribunal Geral deveria igualmente ter apreciado a questão de saber se essa vantagem é seletiva no plano material e poderia, assim, ter concluído que é esse o caso.

33. Com efeito, como aliás o Tribunal Geral admitiu no n.º 52 do despacho recorrido, os requisitos relativos à vantagem e à seletividade devem ser examinados conjuntamente.

34. A este respeito, as recorrentes recordam que, segundo jurisprudência constante, uma medida fiscal nacional só pode ser qualificada de seletiva após uma análise em três fases, sendo que a primeira pressupõe a identificação do regime fiscal «normal» aplicável no Estado-Membro em causa. Decorre deste método de análise em três fases do requisito da seletividade que, para poder concluir pela inexistência de uma vantagem, o Tribunal Geral deveria ter, imperativamente, começado por definir o regime fiscal «normal».

35. Ora, segundo as recorrentes, um ponto controvertido no processo em primeira instância era precisamente saber se, como alegava a Comissão no n.º 159 da decisão controvertida, a taxa sobre os lucros, prevista no § 14 da Lei relativa aos Casinos, é um «imposto específico», suscetível de ser deduzido das bases tributáveis do imposto sobre as atividades económicas e do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades, ao abrigo das regras gerais de tributação do direito alemão.

36. No despacho recorrido, o Tribunal Geral não abordou, na sua apreciação jurídica, este ponto controvertido e, portanto, retomou, de facto, a definição do regime fiscal «normal» que figura no n.º 159 da decisão controvertida.

37. Se a qualificação de «imposto específico» for inexata e se, pelo contrário, como sustentaram as recorrentes no Tribunal Geral, a taxa sobre os lucros constituir uma transferência ou uma distribuição dos lucros, a dedutibilidade dessa taxa representa uma derrogação ao regime fiscal «normal» e a medida controvertida tem, assim, caráter seletivo.

38. As recorrentes concluem que, no despacho recorrido, o Tribunal Geral fez uma aplicação errada do conceito de «auxílio de Estado» previsto no artigo 107.º, n.º 1, TFUE, ao negar a existência de uma vantagem sem ter previamente identificado o regime fiscal «normal» de forma independente da apreciação da Comissão na decisão controvertida, uma vez que essa identificação é uma etapa indispensável para declarar a existência ou a inexistência de uma vantagem.

39. A Comissão responde que o fundamento único do presente recurso é inoperante e, de qualquer modo, totalmente improcedente.

Apreciação

40. Importa começar por abordar brevemente o argumento da Comissão segundo o qual o fundamento único do presente recurso assenta numa compreensão inexata do despacho recorrido.

41. A este respeito, observa-se que a negação de provimento ao recurso pelo Tribunal Geral não tem por fundamento, como afirmam as recorrentes, a inexistência de uma vantagem conferida pela medida controvertida tal como declarada na decisão controvertida. Como resulta, nomeadamente, do n.º 58 desse despacho, essa negação de provimento é justificada pelo facto de as recorrentes não terem invocado, no seu recurso, nenhum fundamento relativo à existência dessa vantagem. Limitaram-se, segundo o Tribunal Geral, a pôr em causa a declaração da inexistência de caráter seletivo da referida medida.

42. O Tribunal Geral considerou, em substância, que, mesmo admitindo que o requisito da seletividade esteja preenchido, como alegaram as recorrentes no Tribunal Geral, a medida controvertida não pode constituir um auxílio de Estado, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, na falta de uma vantagem para esses beneficiários. Por conseguinte, as recorrentes não conseguiram demonstrar que a conclusão negativa da Comissão quanto à existência de tal auxílio estava errada.

43. No entanto, decorre do presente recurso que as recorrentes criticam o Tribunal Geral por não ter apreciado os seus argumentos relativos ao caráter seletivo da medida controvertida. Se tivesse examinado, e necessariamente acolhido, esses argumentos, o Tribunal Geral deveria ter declarado igualmente a existência de uma vantagem a favor dos beneficiários da medida controvertida. Com efeito, o requisito da vantagem e o requisito da seletividade em matéria fiscal dependem ambos, segundo os recorrentes, do facto de a tributação efetiva resultar de uma derrogação ao regime fiscal «normal», devendo assim ser examinados conjuntamente.

44. A questão de saber se estes dois requisitos devem ser objeto de tal apreciação conjunta quando a medida em questão tem natureza fiscal está no cerne do presente processo.

45. Para o efeito, importa considerar a premissa do raciocínio do Tribunal Geral que consta dos n.ºs 49 a 53 do despacho recorrido.

46. Antes de mais, o Tribunal Geral afirmou que a exigência de seletividade resultante do artigo 107.º, n.º 1, TFUE «deve ser claramente distinguida da deteção concomitante de uma vantagem económica», na medida em que, uma vez detetada pela Comissão a presença de uma vantagem, esta deve demonstrar, além disso, que essa vantagem beneficia especificamente uma ou várias empresas.

47. Em seguida, o Tribunal Geral reconheceu que, em matéria fiscal, os requisitos da vantagem e da seletividade «podem ser examinados conjuntamente», uma vez que ambos «implicam demonstrar que a medida fiscal contestada conduz a uma redução do montante do imposto que seria normalmente devido pelo beneficiário da medida por força do regime fiscal comum», como era o caso no Acórdão de 12 de maio de 2021, Luxemburgo e o./Comissão (T-516/18 e T-525/18, EU:T:2021:251).

48. O Tribunal Geral considerou, por um lado, que esta circunstância não significa, porém, que a existência de uma vantagem «possa ser ignorada», e, por outro, que o quadro factual do presente processo difere do quadro factual do processo que deu origem ao Acórdão

Luxemburgo/Comissão [2].

49. O raciocínio seguido pelo Tribunal Geral neste trecho do despacho recorrido resume-se, em meu entender, do seguinte modo. Em primeiro lugar, o Tribunal Geral parece considerar que, *de acordo com uma regra geral* igualmente aplicável em matéria fiscal, a apreciação da existência de uma vantagem não pode coincidir com a do caráter seletivo. Em segundo lugar, o Tribunal Geral parece indicar que, *em certas hipóteses do domínio fiscal*, estes dois requisitos podem ser objeto de uma única e mesma análise pelo motivo de ambos implicarem verificar se a medida em causa tem por efeito aliviar a carga fiscal que o beneficiário deveria normalmente suportar.

50. Esta conceção da relação entre a análise da vantagem e a análise da seletividade no domínio fiscal é, a meu ver, errada.

51. Antes de mais, importa recordar que, para poder qualificar essa medida de seletiva, a Comissão deve proceder, segundo jurisprudência assente, a uma análise em três etapas. Em especial, a Comissão é obrigada a identificar, num primeiro momento, o quadro de referência, a saber, o regime fiscal «normal» aplicável no Estado-Membro em causa, e verificar, num segundo momento, se a medida fiscal introduz diferenciações entre agentes económicos que se encontram numa situação factual e jurídica comparável à luz do objetivo prosseguido pelo quadro de referência. Em caso de resposta afirmativa, o Estado-Membro em questão apenas tem a possibilidade de provar, num terceiro momento, que essa medida é justificada pelo facto de resultar da natureza ou da sistemática geral do quadro de referência. Por outras palavras, a questão de saber se a medida fiscal examinada reveste caráter seletivo depende da determinação prévia do quadro de referência, o que implica que um erro cometido nesta determinação vicia necessariamente toda a análise da seletividade [3].

52. No contexto do processo que nos ocupa, importa referir que, ainda segundo a jurisprudência, a determinação do quadro de referência para efeitos da apreciação da seletividade «reveste uma importância acrescida no caso das medidas fiscais [nacionais], porque a existência de uma vantagem económica, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, só pode ser afirmada em relação a uma tributação dita "normal"» [4].

53. Uma vez que o Tribunal de Justiça estabelece assim claramente uma ligação entre o conceito de «vantagem» e o conceito de «seletividade» [5], essa determinação constitui uma condição prévia indispensável para apreciar não só o caráter seletivo de uma medida fiscal mas também a existência de uma vantagem. À semelhança da apreciação feita para identificar uma eventual desigualdade de tratamento injustificada para efeitos de seletividade em matéria fiscal, a apreciação, de natureza contrafactual, que visa identificar a existência de qualquer vantagem é efetuada à luz do regime fiscal «normal». Assim, a existência de um alívio da carga fiscal das empresas beneficiárias da medida fiscal em causa implica necessariamente o preenchimento quer do requisito da seletividade quer do requisito da vantagem.

54. Daqui decorre que a análise destes dois requisitos deve ser efetuada de forma conjunta no domínio fiscal, *com a única exceção* da hipótese em que um regime de auxílios confere uma vantagem cuja concessão depende do exercício de um poder discricionário alargado da

2 Acórdão de 12 de maio de 2021 (T-516/18 e T-525/18, EU:T:2021:251).

3 Acórdão de 8 de novembro de 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão (C-885/19 P e C-898/19 P, a seguir «Acórdão Fiat Chrysler Finance Europe», EU:C:2022:859, n.º 71 e jurisprudência referida).

4 Acórdão Fiat Chrysler Finance Europe (n.º 69 e jurisprudência referida).

5 Como já expus no n.º 54 das minhas Conclusões no processo Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

Administração Fiscal quanto aos seus beneficiários e às suas condições de concessão. Com efeito, nesta hipótese, o Tribunal de Justiça confirmou muito recentemente que a determinação do quadro de referência não é necessária para a apreciação da seletividade, dado que o exercício desse poder discricionário favorece necessariamente os beneficiários do regime em relação a qualquer outra empresa que se encontre numa situação factual e jurídica comparável [6]. É evidente que a aplicação do regime de auxílios em questão no caso em apreço não está de modo algum condicionada ao exercício desse poder discricionário.

55. Por outro lado, o Tribunal de Justiça precisou que a determinação do quadro de referência deve decorrer de um exame objetivo do conteúdo, da articulação e dos efeitos concretos das normas aplicáveis ao abrigo do direito nacional de cada Estado-Membro. Com efeito, fora dos domínios em que o direito fiscal da União é objeto de harmonização, a fixação das características constitutivas do imposto, as quais definem, em princípio, o quadro de referência, pertence ao poder de apreciação desses Estados [7].

56. No caso em apreço, é pacífico que, como o Tribunal Geral declarou, em substância, nos n.os 47 e 48 do despacho recorrido, as recorrentes criticaram expressamente, nos seus articulados em primeira instância, a exatidão da apreciação da Comissão, segundo a qual a medida controvertida não tem caráter seletivo, e referiram-se várias vezes ao regime fiscal «normal» para demonstrar que esta medida derroga as regras gerais de tributação do regime fiscal normal aplicáveis no Estado-Membro em causa, que constituem a base da análise da seletividade.

57. Em substância, as recorrentes reiteraram no Tribunal Geral a tese, já apresentada na fase de apreciação preliminar e rejeitada pela Comissão na decisão controvertida, segundo a qual a dedutibilidade da taxa sobre os lucros da base tributável do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades e do imposto sobre as atividades económicas derroga o regime fiscal «normal» aplicável na Alemanha. Mais especificamente, as recorrentes sustentaram que, segundo as regras gerais de tributação do regime fiscal «normal», essa taxa não é dedutível da base tributável dos impostos acima referidos porque constitui uma transferência ou uma distribuição dos lucros, e não um «imposto especial», como qualifica a decisão controvertida, e que, mesmo admitindo que a referida taxa constitua um imposto, não pode ser deduzida a título de «despesas decorrentes de operações comerciais».

58. Nos n.os 10 a 12 do despacho recorrido, o Tribunal Geral reproduziu o raciocínio pelo qual, na decisão controvertida, a Comissão refutou essa tese com fundamento numa interpretação do direito alemão, designadamente do § 4, n.º 5b, da Lei relativa ao Imposto sobre o Rendimento e do § 10, n.º 2, da Lei relativa ao Imposto sobre as Sociedades [8]. Todavia, não examinou a argumentação das recorrentes destinada a contestar a exatidão dessa interpretação à luz de certos princípios e disposições do direito fiscal alemão pelo facto de essa argumentação se referir apenas ao caráter seletivo da medida controvertida.

59. Mais precisamente, o Tribunal Geral salientou, no n.º 48 do despacho recorrido, que as recorrentes tinham criticado a decisão controvertida exclusivamente na medida em que essa decisão tinha negado o caráter seletivo da medida controvertida, e, no n.º 58 desse despacho, que

6 V., nomeadamente, Acórdão de 2 de fevereiro de 2023, Espanha e o./Comissão (C-649/20 P, C-658/20 P e C-662/20 P, EU:C:2023:60, n.os 48 e 68).

7 Acórdão Fiat Chrysler Finance Europe (n.os 72 e 73 e jurisprudência referida).

8 V. n.os 155 a 157 da decisão controvertida.

as recorrentes não tinham contestado a declaração, constante do n.º 159 e da nota 87 da decisão controvertida, segundo a qual a medida controvertida não era suscetível de conferir uma vantagem.

60. A abordagem do Tribunal Geral está, a meu ver, em contradição com a jurisprudência recordada nos n.os 51 a 55 das presentes conclusões. De acordo com essa jurisprudência, o exame a que a Comissão deve proceder para apurar a seletividade de um regime de auxílios de natureza fiscal *coincide*, no que respeita à determinação do quadro de referência (ou regime fiscal «normal»), com o exame que deve ser efetuado para verificar se a medida controvertida tem por efeito conferir uma vantagem aos seus beneficiários.

61. Esta leitura não pode ser infirmada pelos argumentos desenvolvidos pela Comissão nos seus articulados, que evocam uma diferença conceptual entre os requisitos da vantagem e da seletividade [9] sem se esforçar por explicar, designadamente por referência à jurisprudência do Tribunal de Justiça, por que razão esses requisitos devem ser objeto, num caso como o do presente processo, de uma análise separada.

62. De resto, acrescento que, se o Tribunal Geral tivesse analisado a argumentação das recorrentes que critica a interpretação do direito fiscal alemão feita pela Comissão na decisão controvertida, podia ter considerado, sendo caso disso, que a determinação do quadro de referência que constitui o regime fiscal «normal», tal como resulta dessa decisão, estava errada. Ora, esse erro viciou necessariamente não só toda a análise da seletividade mas também a análise da vantagem, uma vez que, como anteriormente indicado, o regime fiscal «normal» constitui o termo de comparação utilizado no âmbito da apreciação contrafactual destinada a verificar a existência de qualquer vantagem económica. Assim, não foi justificada a conclusão do Tribunal Geral, no n.º 68 do despacho recorrido, segundo a qual as recorrentes não conseguiram demonstrar que a apreciação das informações e dos elementos de que a Comissão dispunha devia ter suscitado dúvidas e dificuldades sérias quanto ao facto de a dedutibilidade da taxa sobre os lucros constituir uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, e que, portanto, não tinham manifestamente fundamento para sustentar que a decisão controvertida violou os seus direitos processuais.

63. Tendo em conta o que precede, considero que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito ao declarar o recurso interposto pelas recorrentes manifestamente desprovido de fundamento.

64. Esta conclusão não pode colidir, como alega, em substância, a Comissão nos seus articulados, com a limitação decorrente do princípio *ne ultra petita*, segundo o qual o poder de decisão do Tribunal Geral está limitado às questões que lhe são submetidas pelas partes. Segundo a Comissão, o Tribunal Geral não podia abordar a questão relativa à existência de uma vantagem sob pena de violar este princípio, uma vez que as críticas formuladas no Tribunal Geral pelas recorrentes contra a determinação do quadro de referência visavam formalmente *apenas* a declaração da inexistência de seletividade na medida controvertida.

[9] Para o efeito, a Comissão refere, a título de exemplo, uma medida individual, que se presume ser seletiva sem comportar necessariamente a concessão de uma vantagem, e uma medida justificada pela natureza ou a sistemática geral do quadro de referência, que não é seletiva, mas pode efetivamente conferir uma vantagem ao seu beneficiário. A este respeito, basta observar, por um lado, que a medida controvertida é um regime de auxílios e, por outro, que a prova da justificação pela natureza ou sistemática geral do quadro de referência incumbe aos Estados-Membros e não constitui, portanto, uma parte necessária da análise da seletividade efetuada pela Comissão [v. Acórdão de 16 de março de 2021, Comissão/Hungria (C-596/19 P, EU:C:2021:202, n.º 38 e jurisprudência referida)].

65. Estou convencido de que este argumento equivale a confundir a obrigação do Tribunal Geral de se ater ao objeto do pedido (*petitum*) com a obrigação, que também incumbe ao Tribunal Geral, de responder aos fundamentos invocados perante ele aplicando todas as regras de direito pertinentes. Com efeito, resulta de jurisprudência constante que, embora deva conhecer unicamente dos pedidos das partes, às quais cabe delimitar o quadro do litígio, o juiz da União deve, à margem dos argumentos destas, aplicar as regras de direito pertinentes para a resolução do litígio aos factos que lhe são apresentados. Se assim não fosse, poderia ver-se obrigado a basear a sua decisão em considerações jurídicas erradas [10].

66. Independentemente do facto de as críticas das recorrentes se referirem unicamente à apreciação da seletividade na decisão controvertida, o Tribunal Geral estava assim obrigado a considerar, ao aplicar a jurisprudência estabelecida pelo Acórdão Fiat Chrysler Finance Europe, que uma contestação da determinação do quadro de referência visa necessariamente a análise relativa à existência de uma vantagem, além da análise do caráter seletivo da medida controvertida.

67. Decorre igualmente destas considerações que o Tribunal Geral se devia ter pronunciado sobre a argumentação desenvolvida pelas recorrentes, apesar de estas últimas não terem também posto em causa a declaração constante do n.º 159 e da nota 87 da decisão controvertida, segundo a qual a medida controvertida não era suscetível de conferir uma vantagem aos seus beneficiários, como salientou o Tribunal Geral no n.º 48 do despacho recorrido.

68. Por uma questão de completude, parece-me ainda útil uma precisão.

69. Devo precisar que, no referido n.º 159 e na referida nota 87, a Comissão afirmou que a dedutibilidade da taxa sobre os lucros não é suscetível de conceder uma vantagem a um operador de casino público como a WestSpiel, dado que o encargo que recai sobre esse operador a título da taxa sobre os lucros é sempre e inevitavelmente mais elevado do que o imposto que seria devido sobre o montante correspondente a essa taxa. Com efeito, comparou o valor pago em 2014 a título da taxa sobre os lucros (82,02 milhões de euros) com o valor dessa taxa deduzido da base tributável do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades e do imposto sobre as atividades económicas (27,3 milhões de euros), e concluiu assim que o benefício económico resultante desta dedutibilidade era ultrapassado pelo encargo, sempre mais pesado, ligado ao pagamento da referida taxa e específico dos operadores de casinos públicos.

70. O fundamento desta interpretação reside na leitura que a Comissão propõe, e que o Tribunal Geral subscreve implicitamente, do Acórdão Comissão/Fútbol Club Barcelona [11]. Segundo o n.º 63 desse acórdão, a Comissão deve, para examinar diferentes elementos constitutivos de uma medida suscetível de incluir um «auxílio de Estado», considerar todos os elementos de direito ou de facto de que se compõe essa medida, nomeadamente os benefícios e os encargos que dela resultam.

71. A meu ver, este princípio não é manifestamente pertinente no caso em apreço. Parece-me que decorre desse acórdão que, para verificar se os requisitos constitutivos do conceito de «auxílio de Estado», incluindo a vantagem, estão preenchidos, os benefícios e os encargos resultantes de uma medida fiscal nacional devem ser tidos em conta enquanto consequências necessárias *da medida fiscal em causa*.

[10] V. Acórdão de 20 de janeiro de 2021, Comissão/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, n.º 58 e jurisprudência referida).

[11] Acórdão de 4 de março de 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

72. Por outras palavras, esses benefícios e encargos devem resultar da medida cujo efeito de alívio da carga fiscal dos beneficiários em relação à «tributação normal» está em discussão, e não da conjugação desta medida com as regras de tributação que constituem o regime fiscal «normal».

73. No caso em apreço, são os benefícios e os encargos resultantes da dedutibilidade da taxa sobre os lucros que devem ser tidos em conta no âmbito da apreciação da existência de uma vantagem, e não a conjugação desta medida com a própria taxa sobre os lucros, uma vez que não há dúvida de que esta última pertence ao regime fiscal «normal».

74. Estou assim convencido de que, caso fosse acolhida, a interpretação exposta no n.º 69 das presentes conclusões seria suscetível de inverter a lógica subjacente à fiscalização dos auxílios de Estado no domínio fiscal, na medida em que permitiria aos Estados-Membros excluir qualquer medida fiscal da qualificação de auxílio de Estado demonstrando que a carga fiscal a que está sujeita a empresa em causa é superior ao benefício económico que essa empresa obtém em consequência da aplicação da referida medida.

75. Nesta fase, há que recordar que, nos termos do artigo 61.º, primeiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, quando anula a decisão do Tribunal Geral, como se propõe nas presentes conclusões, o Tribunal de Justiça pode decidir definitivamente o litígio, se estiver em condições de ser julgado, ou remeter o processo ao Tribunal Geral, para julgamento.

76. Sou de opinião que, no caso em apreço, o Tribunal de Justiça deve remeter o presente processo ao Tribunal Geral para que este aprecie o fundamento único que lhe tinha sido apresentado pelas recorrentes.

77. Como mencionado anteriormente, esse fundamento visava, efetivamente, contestar, à luz de certos princípios e disposições do direito fiscal alemão, a exatidão da interpretação do direito nacional feita pela Comissão no âmbito da determinação do quadro de referência que constitui o regime fiscal «normal». Ora, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a fiscalização da interpretação do direito nacional aplicável feita pela Comissão neste âmbito constitui uma *apreciação dos factos* e, portanto, só pode ser objeto de exame pelo Tribunal de Justiça, no âmbito de um recurso de decisão do Tribunal Geral, para verificar se houve desvirtuação desse direito nacional [12]. Ora, saliento que não foi invocado pelas recorrentes no âmbito do presente recurso nenhum argumento para que fosse declarada essa desvirtuação.

Conclusão

78. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça anule o Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia de 22 de outubro de 2021, Fachverband Spielhallen e LM/Comissão (T-510/20) e remeta o processo ao Tribunal Geral para que este decida sobre o fundamento único que tinha sido invocado perante ele pela Fachverband Spielhallen e.V. e pela LM.

[12] Acórdão Fiat Chrysler Finance Europe (n.º 82 e jurisprudência referida).