



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL GERAL (Nona Secção)

5 de fevereiro de 2015*

«Auxílios de Estado — Imposto irlandês que incide sobre os passageiros de transportes aéreos — Montante reduzido para os destinos situados no máximo a 300 km do aeroporto de Dublin — Decisão que declara o auxílio incompatível com o mercado interno e ordena a sua recuperação — Vantagem — Natureza seletiva — Identificação dos beneficiários do auxílio — Artigo 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 — Dever de fundamentação»

No processo T-473/12,

Aer Lingus Ltd, com sede em Dublin (Irlanda), representada por K. Bacon, D. Scannell, D. Bailey, barristers, e A. Burnside, solicitor,

recorrente,

contra

Comissão Europeia, representada por L. Flynn, D. Grespan e T. Maxian Rusche, na qualidade de agentes,

recorrida,

apoiada por:

Irlanda, representada por E. Creedon, A. Joyce e J. Quaney, na qualidade de agentes, assistidos por E. Regan, SC, e B. Doherty, barrister,

interveniente,

que tem por objeto um pedido de anulação da Decisão 2013/199/UE da Comissão, de 25 de julho de 2012, relativa ao auxílio estatal SA.29064 (11/C, ex 11/NN) — Taxas de tributação diferenciadas aplicadas pela Irlanda ao transporte aéreo de passageiros (JO 2013, L 119, p. 30),

O TRIBUNAL GERAL (Nona Secção),

composto por: G. Berardis (relator), presidente, O. Czúcz e A. Popescu, juízes,

secretário: J. Plingers, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 4 de junho de 2014,

profere o presente

* Língua do processo: inglês.

Acórdão¹

Antecedentes do litígio

- 1 A recorrente, Aer Lingus Ltd, é uma companhia aérea estabelecida na Irlanda que tem estabelecimentos na Irlanda (nos aeroportos de Dublin, de Cork e de Shannon) e no Reino Unido (nos aeroportos de Londres Gatwick, de Londres Heathrow e de Belfast). A companhia explora ligações internas na Irlanda e ligações internacionais entre a Irlanda ou o Reino Unido e 70 destinos na Irlanda, no Reino Unido, na Europa continental e nos Estados Unidos.
- 2 A section 55 do Finance Act (n.º 2) 2008 (segunda Lei de finanças de 2008, a seguir «lei de finanças») institui um imposto especial sobre o consumo, denominado Air travel tax (imposto sobre o transporte aéreo, a seguir «ATT»), a partir de 30 de março de 2009, data em que aquela lei entrou em vigor.
- 3 A lei de finanças prevê que o ATT é cobrado diretamente junto das companhias aéreas por cada passageiro que viaja num avião com partida de qualquer aeroporto localizado na Irlanda (com exceção dos aeroportos que transportem anualmente menos de 10 000 passageiros e, em seguida, a partir de 3 de junho de 2009, 50 000 passageiros), e é devido no momento em que um passageiro parte de um aeroporto numa aeronave com capacidade para transportar mais de 20 passageiros, não utilizada ao serviço do Estado nem para fins militares. Embora o ATT, *in fine*, se destine a ser repercutido nos passageiros por via do preço do bilhete, é às companhias aéreas que incumbe a responsabilidade de o cobrar e de o liquidar.
- 4 No momento da sua introdução, o ATT era cobrado em função da distância percorrida entre o aeroporto em que tinha início a viagem e o aeroporto final, no montante de dois euros no caso de uma viagem de um aeroporto situado na Irlanda até um destino situado a uma distância máxima de 300 km do aeroporto de Dublin e de dez euros em todos os outros casos.
- 5 Em 21 de julho de 2009, a Comissão Europeia registou duas queixas separadas, apresentadas por um concorrente da recorrente, uma ao abrigo do artigo 20.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo [108.º TFUE] (JO L 83, p. 1), e a outra ao abrigo do artigo 56.º TFUE e do Regulamento (CE) n.º 1008/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de setembro de 2008, relativo a regras comuns de exploração dos serviços aéreos na Comunidade (reformulação) (JO L 293, p. 3), respeitantes a vários aspetos do ATT introduzido pela Irlanda.
- 6 Dando seguimento à segunda queixa, a Comissão começou por dar início a um inquérito sobre uma possível violação do artigo 56.º TFUE, relativo à livre prestação de serviços, e do Regulamento n.º 1008/2008. Em 18 de março de 2010, a Comissão enviou às autoridades irlandesas uma notificação para cumprir (a seguir «ofício de notificação»). Na sequência do ofício de notificação, os montantes de tributação foram alterados, passando a ser aplicado a partir de 1 de março de 2011 um montante único de três euros a todas as partidas, independentemente da distância percorrida. O inquérito da Comissão relativo à violação do artigo 56.º TFUE e do Regulamento n.º 1008/2008 foi, assim, encerrado.
- 7 A primeira queixa, baseada na aplicação das regras em matéria de auxílios de Estado, denunciava, nomeadamente, que o montante de tributação mais baixo (dois euros em vez de dez euros) favorecia essencialmente as companhias que efetuam voos domésticos, como a Aer Arann, que efetuavam a maioria dos seus voos para destinos situados a menos de 300 km do aeroporto de Dublin. Nessa mesma queixa, era também referido que o caráter fixo do imposto era discriminatório na medida em que esse imposto representava uma parte mais significativa do preço para as empresas de baixo custo do que para as companhias aéreas tradicionais. Por último, a queixa denunciava que a não aplicação

1 — Apenas são reproduzidos os números do presente acórdão cuja publicação o Tribunal considera útil.

do ATT aos passageiros em trânsito e em correspondência constituía um auxílio de Estado ilegal que beneficiava as companhias aéreas Aer Lingus e Aer Arann, uma vez que essas companhias transportavam uma parte relativamente elevada de passageiros e de voos correspondentes a essas categorias.

- 8 Por ofício de 13 de julho de 2011, a Comissão informou a Irlanda da sua decisão de dar início ao procedimento formal de investigação previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE relativamente ao montante nacional mais baixo aplicado no âmbito do ATT para o período compreendido entre 30 de março de 2009 e 1 de março de 2011. A Comissão pediu às autoridades irlandesas que transmitissem uma cópia da decisão aos beneficiários.
- 9 Por decisão de 13 de julho de 2011, da qual foi publicado um resumo no *Jornal Oficial da União Europeia* de 18 de outubro de 2011 (JO C 306, p. 10), adotada na sequência da fase preliminar da investigação, a Comissão declarou, nomeadamente, que a não aplicação do ATT aos passageiros em correspondência ou em trânsito, bem como a utilização de um montante de caráter fixo, não constituíam um auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Em contrapartida, considerou que a aplicação de um montante nacional mais baixo entre 30 de março de 2009 e 1 de março de 2011 parecia constituir um auxílio de Estado, que suscitava questões quanto à compatibilidade com o mercado interno, na medida em que favorecia de maneira ilícita os voos nacionais relativamente aos voos transfronteiriços. Por conseguinte, a Comissão deu início ao procedimento formal de investigação relativo a esta última medida, convidando as partes interessadas a apresentarem as suas observações sobre a medida em causa.
- 10 As autoridades irlandesas apresentaram as suas observações em 15 de setembro de 2011. Nessa fase do processo, a recorrente não apresentou observações.
- 11 Em 25 de julho de 2012, a Comissão adotou a Decisão 2013/199/UE relativa ao auxílio estatal SA.29064 (11/C, ex 11/NN) — Taxas de tributação diferenciadas aplicadas pela Irlanda ao transporte aéreo de passageiros (JO 2013, L 119, p. 30, a seguir «decisão impugnada»). Por outro lado, esta decisão foi notificada à recorrente por ofício do Ministério das Finanças irlandês de 23 de agosto de 2012, tendo sido recebida por aquela em 6 de setembro de 2012.
- 12 No artigo 1.º desta decisão, a Comissão concluiu que o auxílio estatal que, em aplicação da lei de finanças, revestia no presente caso a forma de um montante de tributação reduzido sobre o transporte aéreo de passageiros aplicado a todos os voos operados por aeronaves com capacidade para transportar mais de 20 passageiros e não usadas para fins militares nem ao serviço do Estado, que partam de um aeroporto que movimente anualmente mais de 10 000 passageiros para um destino situado a uma distância máxima de 300 km do aeroporto de Dublin, aplicado ilegalmente pela Irlanda entre 30 de março de 2009 e 1 de março de 2011 (a seguir «período em causa»), em violação do artigo 108.º, n.º 3, TFUE, é incompatível com o mercado interno.
- 13 O artigo 4.º desta decisão prevê que a Irlanda procederá à recuperação junto dos beneficiários do auxílio incompatível concedido ao abrigo do regime referido no artigo 1.º Esses beneficiários estão identificados no considerando 70 da decisão impugnada como sendo a Ryanair, a recorrente, a Aer Arann e outras transportadoras aéreas que devem ser identificadas pela Irlanda. Aí é precisado que o montante do auxílio estatal corresponde à diferença entre o montante de tributação reduzido do ATT e o montante normal de dez euros, ou seja, um montante de oito euros cobrado relativamente a cada passageiro.

Tramitação processual e pedidos das partes

- 14 Por petição apresentada na Secretaria do Tribunal Geral em 1 de novembro de 2012, a recorrente interpôs o presente recurso.

- 15 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal Geral em 6 de março de 2013, a Irlanda pediu para intervir em apoio dos pedidos da Comissão. Por despacho de 17 de abril de 2013, o presidente da Sexta Secção do Tribunal Geral admitiu a intervenção da Irlanda.
- 16 A Irlanda apresentou as suas alegações em 4 de junho de 2013. Por ofício de 17 de junho de 2013, a Comissão comunicou à Secretaria que não tinha observações a apresentar. A recorrente apresentou as suas observações sobre as referidas alegações em 24 de julho de 2013.
- 17 Tendo a composição das Secções do Tribunal Geral sido alterada, o juiz-relator foi afetado à Nona Secção, à qual, conseqüentemente, o presente processo foi atribuído.
- 18 A recorrente conclui pedindo ao Tribunal que se digne:
- anular ou, a título subsidiário, anular parcialmente a decisão impugnada;
 - condenar a Comissão nas despesas.
- 19 A Comissão, apoiada pela Irlanda, conclui pedindo ao Tribunal que se digne:
- negar provimento ao recurso;
 - condenar a recorrente nas despesas.

Questão de direito [omissis]

Quanto ao terceiro e quarto fundamentos, relativos a um erro de direito e a um erro manifesto de apreciação na qualificação e na quantificação do auxílio, resultante da não tomada em consideração da repercussão do ATT nos passageiros, e à violação do artigo 14.º do Regulamento n.º 659/1999 e dos princípios da proporcionalidade e da igualdade de tratamento através da ordem de recuperação do auxílio

- 78 Com o seu terceiro fundamento, a recorrente alega que a Comissão cometeu um erro de direito e um erro manifesto de apreciação ao identificar as transportadoras aéreas sujeitas ao montante inferior como sendo os beneficiários do alegado auxílio no montante de oito euros por passageiro e ao fundamentar deste modo a recuperação do auxílio, quando a própria Comissão reconheceu que o custo deste imposto podia ter sido repercutido nos passageiros, que eram assim os principais beneficiários do montante reduzido.
- 79 Segundo a recorrente, a Comissão devia ter tomado este elemento em consideração na qualificação e na quantificação do auxílio, e devia ter avaliado a vantagem realmente conservada pelas companhias aéreas que liquidaram o ATT no montante de dois euros e que, em grande parte, o repercutiram nos seus passageiros. Na medida em que uma certa parte da poupança de oito euros representada pelo montante inferior foi repercutida nos passageiros e não foi conservada pelas companhias aéreas, a decisão da Comissão que exige a recuperação de oito euros por passageiro tem por efeito obrigar as companhias aéreas sujeitas a esse montante inferior a reembolsar mais do que aquilo que efetivamente receberam e tal é, desse modo, ilegal.
- 80 Com o seu quarto fundamento, a recorrente alega, por outro lado, que, uma vez que é impossível recuperar os oito euros por passageiro *a posteriori* junto dos passageiros que beneficiaram do montante inferior, a ordem de recuperação funciona como um imposto suplementar que impende sobre as companhias aéreas em causa e, por conseguinte, equivale mais a uma sanção ilegal imposta a essas

companhias do que a um regresso à situação anterior à concessão do alegado auxílio. Semelhante situação é desproporcionada e constitui uma violação do princípio da igualdade de tratamento e, por conseguinte, uma violação ao artigo 14.º do Regulamento n.º 659/1999.

- 81 Relativamente ao terceiro fundamento, a Comissão contesta os argumentos da recorrente. Em primeiro lugar, declara que, nos termos da legislação em causa, não existia nenhuma obrigação de repercutir o imposto nos passageiros. Pelo contrário, cada companhia era livre de decidir se o custo do imposto devia ser integral ou parcialmente repercutido nos passageiros. Em segundo lugar, a Comissão alega que, ainda que a poupança do imposto tivesse sido integralmente repercutida, essa situação ter-se-ia igualmente traduzido numa vantagem para as companhias aéreas em causa, na medida em que os preços que apresentaram aos seus clientes foram mais atrativos do que se tivessem estado sujeitas ao montante normal de dez euros. Assim, pouco importa saber se o beneficiário escolheu repercutir a vantagem nos seus clientes e realizar assim volumes de vendas mais elevados ou absorver diretamente a vantagem através da faturação de um preço mais elevado. Por conseguinte, a consequência lógica consiste em recuperar a integralidade do montante do auxílio, isto é, oito euros por passageiro, para os voos que foram sujeitos ao montante inferior de dois euros.
- 82 Quanto ao quarto fundamento, a Comissão responde que, uma vez que visa restabelecer a situação anterior, a recuperação dos auxílios não pode, em princípio, ser considerada uma medida desproporcionada. Por outro lado, uma vez que a restituição visa apenas o restabelecimento da situação anterior, não pode em princípio considerar-se que essa recuperação consubstancia uma sanção. Não se verifica assim nenhuma violação do princípio da igualdade de tratamento, uma vez que todos os beneficiários do auxílio são obrigados a reembolsar o auxílio ilegal e incompatível.
- 83 A título preliminar, há que recordar que a obrigação que incumbe ao Estado de suprimir um auxílio considerado pela Comissão como sendo incompatível com o mercado interno visa o restabelecimento da situação anterior. Este objetivo é atingido quando os beneficiários tenham restituído o montante pago a título do auxílio ilegal, perdendo desse modo a vantagem de que tinham beneficiado no mercado relativamente aos seus concorrentes, e quando a situação anterior ao pagamento do auxílio seja reposta (v. acórdão de 17 de junho 1999, *Bélgica/Comissão*, C-75/97, Colet., EU:C:1999:311, n.ºs 64, 65 e jurisprudência referida; acórdão de 13 de fevereiro de 2012, *Budapesti Erömű/Comissão*, T-80/06 e T-182/09, EU:T:2012:65, n.º 107).
- 84 Há igualmente que recordar que nenhuma disposição do direito da União exige que a Comissão, quando ordena a restituição de um auxílio declarado incompatível com o mercado interno, fixe o montante exato do auxílio a restituir. Com efeito, basta que a decisão da Comissão contenha indicações que permitam ao seu destinatário determinar por si próprio, sem dificuldades excessivas, esse montante (acórdãos de 12 de outubro de 2000, *Espanha/Comissão*, C-480/98, Colet., EU:C:2000:559, n.º 25, e de 12 de maio de 2005, *Comissão/Grécia*, C-415/03, Colet., EU:C:2005:287, n.º 39). Por outro lado, o dispositivo de um ato é indissociável da sua fundamentação e deve ser interpretado, se necessário, tendo em conta os motivos que levaram à sua adoção (acórdãos de 15 de maio de 1997, *TWD/Comissão*, C-355/95 P, Colet., EU:C:1997:241, n.º 21, e de 29 de abril de 2004, *Itália/Comissão*, C-298/00 P, Colet., EU:C:2004:240, n.º 97).
- 85 No entanto, se a Comissão decidir ordenar a recuperação de um montante determinado, deve, em conformidade com a sua obrigação de proceder a um exame diligente e imparcial de um processo no âmbito do artigo 108.º TFUE, determinar, de uma forma tão precisa quanto as circunstâncias do processo o permitirem, o valor do auxílio de que a empresa beneficiou (v. acórdão de 29 de março de 2007, *Scott/Comissão*, T-366/00, Colet., EU:T:2007:99, n.º 95 e jurisprudência referida).
- 86 Ao restabelecer a situação anterior ao pagamento do auxílio, por um lado, a Comissão é obrigada a assegurar-se de que a vantagem real do auxílio é eliminada e, assim, a ordenar a recuperação da totalidade do auxílio. Não pode, para ser clemente com o beneficiário, ordenar a recuperação de uma soma inferior ao valor do auxílio por este recebido. Por outro lado, a Comissão não pode, para marcar

a sua desaprovação no que respeita à gravidade da ilegalidade, ordenar a recuperação de um montante superior ao valor do auxílio recebido pelo beneficiário (acórdão Scott/Comissão, referido no n.º 85 *supra*, EU:T:2007:99, n.º 95).

- 87 A recorrente não contesta que, mesmo na hipótese de o ATT ter sido inteiramente repercutido nos passageiros, a aplicação de um imposto no montante reduzido possa conferir uma vantagem à empresa que tem a obrigação de liquidar esse imposto. Contesta, porém, o alcance dessa vantagem, que foi avaliada em oito euros por passageiro na decisão impugnada.
- 88 A este respeito, em primeiro lugar, há que constatar que a section 55 da lei de finanças qualifica o ATT de «imposto especial sobre o consumo» (excise duty), no sentido de imposto que deve ser aplicado, cobrado e pago relativamente a cada partida de um passageiro numa aeronave de um aeroporto situado na Irlanda, facto que a Irlanda, aliás, confirmou na audiência.
- 89 Ora, um imposto especial sobre o consumo é, por definição, um imposto indireto cobrado sobre o consumo de um bem ou de um serviço específico, ao invés do que sucede com os impostos diretos, como os impostos sobre o rendimento ou sobre os lucros, que são diretamente suportados pelas empresas.
- 90 No presente caso, não é contestado que as companhias aéreas estavam obrigadas, por força da lei de finanças, a aplicar o ATT, no montante de dois euros, a todos os voos sujeitos a esse imposto. Também é facto assente entre as partes que, por força do artigo 23.º do Regulamento n.º 1008/2008, as companhias aéreas eram obrigadas a indicar de forma separada o montante do ATT no preço de cada bilhete vendido aos seus passageiros. Neste sentido, o ATT destinava-se formalmente a ser repercutido no preço do bilhete do voo pago pelo passageiro, como indica o considerando 8 da decisão impugnada.
- 91 Como a recorrente alega, há assim que distinguir o conceito de repercussão formal ou legal, que diz respeito à forma como o imposto é legalmente cobrado e aplicado, do conceito de repercussão económica, que consiste em determinar em que medida as companhias aéreas suportaram o custo económico do ATT, eventualmente através de uma adaptação do preço do bilhete, antes de aplicados os impostos, em função do montante do ATT efetivamente aplicável, ou, no caso da aplicação do ATT no montante reduzido de dois euros, em que medida essas companhias obtiveram efetivamente uma vantagem económica que resultou da aplicação desse montante reduzido.
- 92 A Comissão explicou, no considerando 53 da decisão impugnada, que as companhias que liquidavam o imposto no montante reduzido de dois euros tinham um custo menos elevado para repercutir junto dos seus clientes ou para ser assumido por elas próprias. Em seguida, a Comissão equiparou esse custo reduzido a recursos económicos que as companhias aéreas puderam poupar e que, por esse motivo, melhoraram a sua situação económica relativamente às outras companhias aéreas.
- 93 No considerando 57 da decisão impugnada, a Comissão respondeu aos argumentos das autoridades irlandesas, segundo as quais não existiram vantagens para as companhias aéreas, uma vez que o imposto era essencialmente um imposto sobre o consumo destinado a ser repercutido nos passageiros. A Comissão considerou, baseando-se no acórdão Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, referido no n.º 45 *supra* (EU:C:2001:598), que, mesmo nos casos em que existe uma obrigação jurídica de repercutir o imposto em questão nos consumidores, uma redução relativamente ao montante normal de tributação pode conferir uma vantagem seletiva às companhias aéreas que estão sujeitas ao pagamento desse imposto no montante reduzido.
- 94 No mesmo considerando 57 da decisão impugnada, a Comissão reconheceu que, no presente caso, o custo económico do imposto («the cost of the tax») podia ser repercutido nos passageiros, embora não existisse nenhum mecanismo que permitisse assegurar que era esse efetivamente o caso, e que essa escolha era deixada à apreciação de cada companhia aérea.

- 95 Ora, numa situação semelhante, o próprio Tribunal de Justiça considerou que, na medida em que os impostos aeronáuticos afetam diretamente e de forma mecânica o preço do percurso, uma diferenciação no montante dos impostos suportados pelos passageiros repercute-se automaticamente no custo do transporte (acórdão Stylianakis, referido no n.º 59 *supra*, EU:C:2003:72, n.º 28).
- 96 Contudo, a Comissão considera que, mesmo nos casos em que o ATT foi repercutido, as companhias também beneficiaram de uma vantagem, uma vez que puderam propor preços mais atrativos aos seus clientes, o que se traduziu num volume de negócios mais elevado.
- 97 Assim, há que constatar que, numa situação como a do presente caso, em que a repercussão do ATT nos passageiros constitui um pressuposto e em que a vantagem económica decorrente da aplicação do montante reduzido também foi repercutida nos passageiros, a Comissão não pode presumir que a vantagem efetivamente obtida e conservada pelas companhias aéreas ascendia, em todos os casos, a oito euros por passageiro.
- 98 Com efeito, nesse caso, a vantagem efetivamente obtida pelas companhias aéreas não consiste necessariamente na diferença entre os dois montantes, mas sim na possibilidade de propor preços mais atrativos aos seus clientes e, assim, aumentar, dessa forma, o seu volume de negócios, como a própria Comissão reconheceu no considerando 57 da decisão impugnada.
- 99 Por conseguinte, para as companhias aéreas como a recorrente que liquidaram o ATT no montante inferior de dois euros, a Comissão devia ter determinado em que medida estas repercutiram efetivamente junto dos seus passageiros a vantagem económica resultante da aplicação do ATT no montante reduzido, para poder quantificar com precisão a vantagem de que as mesmas realmente beneficiaram, exceto se decidisse atribuir essa tarefa às autoridades nacionais através do fornecimento das indicações necessárias a este respeito.
- 100 Assim, só se a recorrente tivesse sistematicamente aumentado o preço dos seus bilhetes, antes de aplicados os impostos, em oito euros por bilhete, para os voos sujeitos ao ATT no montante de dois euros, é que teria sido possível considerar que a vantagem económica resultante, para a recorrente, da aplicação dos montantes diferenciados ascendia a oito euros por passageiro, uma vez que esse benefício não pôde ser, ainda que parcialmente, repercutido nos passageiros.
- 101 Contudo, há que constatar que a Comissão, nem em nenhum ponto da decisão impugnada nem no âmbito do presente processo, não explicou de que forma tal hipótese constituiria a situação normal, em vez da hipótese na qual as companhias aéreas repercutem a vantagem junto dos seus passageiros, em conformidade com o objetivo anunciado do ATT, e não obstante reconhecer, por outro lado, que tal repercussão era possível (v. n.º 95 *supra*).
- 102 Além disso, a Comissão não tomou suficientemente em consideração a situação específica do mercado em questão e dos seus constrangimentos concorrenciais, na medida em que todas as companhias aéreas que efetuam voos de menos de 300 km (calculados desde o aeroporto de Dublin) a partir de um aeroporto situado na Irlanda estavam sujeitas ao ATT no montante de dois euros por passageiro. Assim, a Comissão não demonstrou de que forma, nessas circunstâncias, as companhias aéreas cujos voos estavam sujeitos ao ATT no montante reduzido de dois euros por passageiro beneficiaram de uma vantagem correspondente à diferença entre os dois montantes do ATT, isto é, de oito euros por passageiro.
- 103 Desta forma, a Comissão cometeu um erro de apreciação e um erro de direito.
- 104 Com efeito, como a recorrente alega corretamente, a recuperação de um auxílio deve ser limitada às vantagens financeiras que decorram efetivamente da colocação à disposição do auxílio ao beneficiário e deve ser proporcional a essas vantagens (v., neste sentido, acórdão de 22 de janeiro de 2013, Salzgitter/Comissão, T-308/00 RENV, Colet., EU:T:2013:30, n.º 138).

- 105 Deste modo, embora a vantagem resultante da aplicação de um montante reduzido pudesse consistir numa melhoria da posição concorrencial das companhias aéreas, pelo facto de ter podido propor preços mais competitivos, a Comissão devia ter-se limitado a ordenar a recuperação dos montantes efetivamente correspondentes a essa vantagem ou, se se revelasse impossível determinar esses montantes com exatidão na decisão, a atribuir essa tarefa às autoridades nacionais, fornecendo-lhes as indicações necessárias para esse efeito, em conformidade com a jurisprudência acima mencionada no n.º 85.
- 106 Segundo a Comissão, se fosse seguida a tese da recorrente, tal conduziria a obrigar a Comissão ou as autoridades nacionais a avaliar, em cada caso concreto, os efeitos do auxílio nos beneficiários em função das escolhas subjetivas efetuadas por estes, o que seria contrário à jurisprudência acima mencionada no n.º 44 e ao acórdão de 15 de dezembro de 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, Colet., EU:C:2005:774).
- 107 Com efeito, no processo que deu origem a esse último acórdão, o Tribunal de Justiça recordou que a supressão de um auxílio ilegal mediante recuperação constitui a consequência lógica da verificação da sua ilegalidade. Esta recuperação com vista ao restabelecimento da situação anterior não pode, em princípio, ser considerada uma medida desproporcionada relativamente aos objetivos das disposições do Tratado em matéria de auxílios de Estado. Através da restituição do auxílio, o beneficiário perde a vantagem de que tinha usufruído no mercado relativamente aos seus concorrentes, e a situação anterior ao pagamento do auxílio é reposta (v. acórdão Unicredito Italiano, referido no n.º 106 *supra*, EU:C:2005:774, n.º 113 e jurisprudência referida).
- 108 O Tribunal de Justiça considerou assim que os montantes a restituir não podem ser determinados em função de operações diferentes que poderiam ter sido realizadas pelas empresas caso não tivessem optado pela operação beneficiada pelo auxílio. Com efeito, essa opção foi efetuada com conhecimento do risco de recuperação dos auxílios concedidos sem observância do procedimento previsto no artigo 108.º, n.º 3, TFUE. As referidas empresas podiam ter evitado esse risco, optando imediatamente por operações diferentemente estruturadas. Acresce que o restabelecimento da situação significa o retorno, na medida do possível, à situação que teria prevalecido se as operações em causa tivessem sido realizadas sem a concessão da redução do imposto (v., neste sentido, acórdão Unicredito Italiano, referido no n.º 106 *supra*, EU:C:2005:774, n.ºs 114 a 117).
- 109 Segundo o Tribunal de Justiça, esse restabelecimento não acarreta uma reconstituição diferente do passado em função de elementos hipotéticos como as opções, frequentemente múltiplas, que poderiam ter sido efetuadas pelos operadores interessados, tanto mais que as escolhas efetivamente feitas com o benefício do auxílio podem revelar-se irreversíveis. O restabelecimento da situação anterior permite unicamente que seja levado em conta, na fase da recuperação do auxílio pelas autoridades nacionais, o tratamento fiscal porventura mais favorável que o de direito comum que, na inexistência do auxílio ilegal e por força das regras internas compatíveis com o direito da União, teria sido dado às operações efetivamente realizadas (acórdão Unicredito Italiano, referido no n.º 106 *supra*, EU:C:2005:774, n.ºs 118 a 119).
- 110 Contudo, há que salientar que, ao invés do processo que deu origem ao acórdão Unicredito Italiano, referido no n.º 106 *supra* (EU:C:2005:774), invocado pela Comissão, no presente caso, as empresas beneficiárias não puderam optar por uma operação diferente daquela que incluía um auxílio. Como efeito, por força da legislação nacional aplicável durante o período em causa, eram obrigadas a aplicar o ATT no montante de dois euros por passageiro a todos os voos de menos de 300 km, calculados a partir do aeroporto de Dublin, que partem de um aeroporto situado na Irlanda. Pelas mesmas razões, era-lhes legalmente impossível cobrar o ATT no montante de dez euros junto dos passageiros desses voos.

- 111 É certo que lhes era possível aumentar o preço do bilhete, antes de aplicados os impostos, com o objetivo de absorver a vantagem resultante da aplicação do ATT no montante reduzido de dois euros. Contudo, a Comissão não podia determinar a vantagem efetivamente obtida pelas companhias aéreas sem tomar em consideração as circunstâncias do caso concreto. Ora, atendendo ao funcionamento do ATT e aos constrangimentos concorrenciais a que as companhias aéreas estavam expostas nos voos sujeitos ao ATT no montante de dois euros (v. n.º 103 *supra*), a Comissão não podia presumir que a vantagem económica resultante da aplicação do montante reduzido do ATT não foi de modo nenhum repercutida nos passageiros.
- 112 Assim, a necessidade, que decorre da jurisprudência acima mencionada no n.º 86, de quantificar, de uma forma tão precisa quanto as circunstâncias do processo o permitirem, a vantagem de que as companhias aéreas efetivamente beneficiaram no presente caso, devido à aplicação do montante reduzido do ATT, não equivale a reconstituir o passado em função de elementos hipotéticos como as escolhas, frequentemente múltiplas, que podiam ter sido efetuadas pelos operadores interessados, como a Comissão alega, mas destina-se, pelo contrário, a assegurar que o beneficiário perde a vantagem de que beneficiou no mercado relativamente aos seus concorrentes, nem mais nem menos, e a restabelecer a situação anterior à concessão do auxílio.
- 113 Além disso, o auxílio no processo que deu origem ao acórdão Unicredito Italiano, referido no n.º 106 *supra* (EU:C:2005:774), consistiu numa vantagem fiscal sob a forma de uma redução de 12,5% da taxa do imposto sobre o rendimento para os bancos que realizassem uma fusão ou uma reestruturação semelhante, durante cinco períodos de tributação consecutivos, desde que verificados certos requisitos. Não é contestado que o imposto sobre o rendimento constitui um encargo que é efetiva e exclusivamente suportado pelas empresas que a ele estão sujeitas, ao invés do que sucede com o ATT no presente caso, o qual, como imposto especial sobre o consumo, só era cobrado e liquidado pelas companhias aéreas, mas que, *in fine*, era efetivamente pago e, pelo menos parcialmente, senão totalmente, suportado pelos passageiros.
- 114 Por último, na sua decisão, a Comissão não demonstrou de forma juridicamente bastante que a recuperação de oito euros por passageiro era necessária para assegurar o restabelecimento da situação anterior, isto é, o retorno, tanto quanto possível, à situação que teria prevalecido se as operações em causa tivessem sido realizadas sem concessão da redução de imposto ou, por outras palavras, se os voos sujeitos ao montante de dois euros por passageiro tivessem sido sujeitos a um montante de dez euros por passageiro.
- 115 Com efeito, a recuperação de um montante de oito euros por passageiro junto das companhias aéreas não permite assegurar o restabelecimento de uma situação que teria prevalecido se as operações em causa tivessem sido realizadas sem a concessão do auxílio em causa, uma vez que não é possível, para as companhias aéreas, recuperarem retroativamente junto dos seus clientes os oito euros por passageiro que deviam ter sido recebidos. Assim, a recuperação de um montante de oito euros por passageiro junto das companhias aéreas não é necessária para eliminar a distorção de concorrência causada pela vantagem concorrencial procurada por esse auxílio (v., neste sentido, acórdão de 8 de dezembro de 2011, Residex Capital IV, C-275/10, Colet., EU:C:2011:814, n.º 34 e jurisprudência referida). Pelo contrário, da recuperação de tal montante poderiam decorrer distorções de concorrência suplementares, como a recorrente alega acertadamente, uma vez que poderia conduzir a uma recuperação junto das companhias aéreas de um montante superior à vantagem de que efetivamente beneficiaram.
- 116 Deste modo, a Comissão devia ter tido em conta as particularidades do ATT como imposto especial sobre o consumo destinado a ser repercutido junto dos passageiros pelas companhias aéreas em todos os voos sujeitos ao montante de dois euros durante o período em causa. Na medida em que a vantagem económica resultante da aplicação desse montante reduzido pode ter sido, ainda que

parcialmente, repercutida nos passageiros, a Comissão não podia ter considerado que a vantagem de que as companhias aéreas beneficiaram ascendia automaticamente, em todos os casos, a oito euros por passageiro.

- 117 A este respeito, a Comissão invoca a sua prática decisória constante em matéria de auxílios fiscais que envolvam impostos especiais sobre o consumo, segundo a qual as isenções desses custos concedem uma vantagem às empresas encarregadas de liquidar o imposto, ainda que este possa ter sido repercutido nos consumidores.
- 118 Contudo, há que recordar que é unicamente no âmbito das disposições pertinentes do Tratado e das medidas adotadas para a respetiva implementação que deve ser apreciada a natureza de auxílio de Estado de uma determinada medida, não devendo essa apreciação ser feita à luz de uma eventual prática decisória anterior da Comissão (acórdãos de 30 de setembro de 2003, *Freistaat Sachsen e o./Comissão*, C-57/00 P e C-61/00 P, Colet., EU:C:2003:510, n.ºs 52 e 53, e de 15 de junho de 2005, *Regione autonoma della Sardegna/Comissão*, T-171/02, Colet., EU:T:2005:219, n.º 177).
- 119 Em todo o caso, as decisões invocadas pela Comissão, que também figuram em nota de pé de página no considerando 57 da decisão impugnada, não dizem respeito a impostos suportados pelas companhias aéreas, como a Comissão indica, mas a impostos sobre a energia, que preveem uma taxa reduzida ou isenções para certas categorias de empresas. Em todos esses processos, os impostos não se destinavam a ser repercutidos pelas empresas beneficiárias junto dos seus clientes. Com efeito, os impostos especiais sobre o consumo tinham por objeto fatores de produção (no caso, a energia) que as próprias empresas consumiam, e não produtos ou serviços destinados a serem vendidos aos seus clientes, como no presente caso. Por último, há que notar que em nenhum desses processos a Comissão ordenou a recuperação dos auxílios junto dos beneficiários, mas que, pelo contrário, declarou que esses auxílios eram compatíveis com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), TFUE.
- 120 Além disso, há que notar que é certo que o acórdão *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, referido no n.º 45 *supra* (EU:C:2001:598), mencionado pela Comissão no considerando 57 da decisão impugnada, permite defender a tese segundo a qual aplicação de um montante reduzido pode conceder uma vantagem seletiva às empresas sujeitas a esse imposto, ainda que estejam sujeitas à obrigação legal de repercutir aquele imposto nos seus clientes, mas não estabelece que, em caso de pluralidade de beneficiários, o montante do auxílio deve ser imputado na sua integralidade às empresas que repercutem esse imposto junto dos seus clientes.
- 121 Por outro lado, no processo que deu origem àquele acórdão, o Tribunal de Justiça não declarou que o auxílio devia ser recuperado junto dos fornecedores de energia, que eram diretamente responsáveis pela liquidação do imposto e pela respetiva repercussão junto dos seus clientes, como sucedeu com as companhias aéreas no presente caso, tendo declarado que aquela recuperação devia ocorrer efetivamente junto das empresas clientes daqueles fornecedores, em relação às quais estava provado que tinham por atividade principal a fabricação de bens materiais e que tinham direito ao reembolso dos impostos sobre a energia.
- 122 A circunstância de, no presente caso, os clientes das companhias aéreas sujeitas ao ATT não serem empresas, na aceção do direito da União, pelo que nenhum auxílio podia ser recuperado em relação a si, não põe em causa a obrigação, para a Comissão, de identificar com precisão os beneficiários de um auxílio, isto é, as empresas que efetivamente beneficiaram daquele (acórdão de 3 de julho de 2003, *Bélgica/Comissão*, C-457/00, Colet., EU:C:2003:387, n.º 55), e de limitar a recuperação do auxílio às vantagens financeiras que decorram efetivamente da disponibilização do auxílio àqueles (v., neste sentido, acórdão *Salzgitter/Comissão*, referido no n.º 104 *supra*, EU:T:2013:30, n.º 138).

- 123 Há assim que constatar que a Comissão, por um lado, cometeu um erro de apreciação e um erro de direito quando fixou em oito euros por passageiro o montante do auxílio a recuperar junto das companhias aéreas e, por outro, violou o artigo 14.º do Regulamento n.º 659/1999 quando ordenou a recuperação desse montante junto das mesmas.
- 124 Por conseguinte, sem que seja necessário que o Tribunal se pronuncie sobre uma eventual violação dos princípios da proporcionalidade e da igualdade de tratamento invocada pela recorrente, há que julgar procedentes o terceiro e quarto fundamentos formulados pela recorrente e anular a decisão impugnada porquanto o auxílio a recuperar junto das companhias aéreas foi avaliado em oito euros por passageiro, pelo que a ordem de recuperação também padece, por esse motivo, de ilegalidade.
- 125 A este respeito, há que notar que o artigo 4.º da decisão impugnada prevê a recuperação dos auxílios junto dos beneficiários, que estão identificados no considerando 70 da mesma decisão, num montante de oito euros por passageiro, montante que também se encontra fixado no mesmo considerando.
- 126 Ora, segundo jurisprudência constante, os fundamentos de uma decisão em matéria de auxílios de Estado devem ser tomados em consideração para a interpretação do seu dispositivo (v. acórdão de 20 de março de 2014, Rouse Industry/Comissão, C-271/13 P, EU:C:2014:175, n.º 69 e jurisprudência referida).
- 127 Por conseguinte, há que anular o artigo 4.º da decisão impugnada, lido à luz do considerando 70 da referida decisão, na medida em que este ordena a recuperação do auxílio, avaliado em oito euros por passageiro, junto das companhias aéreas que efetuaram voos sujeitos ao ATT no montante inferior de dois euros durante o período em casa, e negar provimento ao recurso quanto ao restante.

[omissis]

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL GERAL (Nona Secção)

decide:

- 1) **O artigo 4.º da Decisão 2013/199/UE da Comissão, de 25 de julho de 2012, relativa ao auxílio estatal SA.29064 (11/C, ex 11/NN) — Taxas de tributação diferenciadas aplicadas pela Irlanda ao transporte aéreo de passageiros, é anulado, na parte em que ordena a recuperação do auxílio junto dos beneficiários num montante que se encontra fixado no considerando 70 da referida decisão em oito euros por passageiro.**
- 2) **É negado provimento ao recurso quanto ao restante.**
- 3) **A Comissão Europeia é condenada a suportar, para além das suas próprias despesas, metade das despesas efetuadas pela Aer Lingus Ltd.**
- 4) **A Aer Lingus suportará metade das suas próprias despesas.**
- 5) **A Irlanda suportará as suas próprias despesas.**

Berardis

Czúcz

Popescu

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 5 de fevereiro de 2015.

Assinaturas