



El Tribunal General anula las Decisiones de la Comisión relativas al impuesto polaco en el sector del comercio minorista

La Comisión cometió un error al calificar la medida controvertida de ayuda estatal

El 1 de septiembre de 2016 entró en vigor en Polonia la Ley del impuesto en el sector del comercio minorista cuyos sujetos pasivos eran todos los minoristas, independientemente de su estatuto jurídico. El impuesto tenía como base imponible el volumen de negocios de las entidades concernidas y un carácter progresivo. La base imponible estaba constituida por un volumen de negocios mensual superior a los 17 millones de zlotys polacos (PLN), es decir, alrededor de 4 millones de euros. Los tipos impositivos eran del 0,8 % para el tramo de volumen de negocios mensual comprendido entre 17 y 170 millones PLN y del 1,4 % para el tramo de volumen de negocios mensual por encima de esa cifra.

Tras algunos intercambios respecto a dicha Ley entre las autoridades polacas y la Comisión, ésta incoó un procedimiento sobre la citada medida nacional por considerar que constituía una ayuda estatal. Mediante Decisión de 19 de septiembre de 2016, la Comisión no sólo emplazó a los interesados a que presentasen sus observaciones, sino que también requirió a las autoridades polacas a suspender inmediatamente la «aplicación del tipo progresivo del impuesto hasta que la Comisión haya adoptado una decisión sobre su compatibilidad con el mercado interior». El Gobierno polaco suspendió la aplicación de la Ley.

Mediante Decisión de 30 de junio de 2017, la Comisión declaró que el impuesto controvertido constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y que había sido ejecutada ilegalmente. Con arreglo a esa Decisión, las autoridades polacas debían anular definitivamente todos los pagos suspendidos en virtud de la Decisión de incoar el procedimiento. Dado que la medida en cuestión no se había aplicado, la Comisión consideró que no procedía recuperar ayudas de los beneficiarios.

Polonia alega que la Comisión consideró erróneamente que el impuesto en el sector del comercio minorista constituía una medida selectiva en favor de determinadas empresas debido al carácter progresivo de sus tipos aplicados a la base del volumen de negocios. Por ello solicitó ¹ al Tribunal General de la Unión Europea que anulase la Decisión de incoación (asunto T-836/16) y la Decisión final (T-624/17).

Mediante su sentencia dictada hoy, el Tribunal General destaca, ante todo, que una medida mediante la cual las autoridades públicas concedan a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda estatal. Para demostrar que existe un trato fiscal ventajoso reservado a determinadas empresas debe determinarse si, en el marco de un régimen jurídico concreto, esa medida puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que, atendiendo al objetivo perseguido por ese régimen, se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable. Así pues, para calificar una medida fiscal ventajosa de «selectiva» se exige, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal común o «normal»

¹ Apoyada por Hungría.

aplicable. Ése es el régimen fiscal respecto del cual procede examinar, en un segundo momento, y en su caso acreditar, el posible carácter selectivo de la ventaja otorgada mediante la medida fiscal controvertida, demostrando que esa ventaja supone una excepción a dicho sistema «normal» al hacer distinciones entre operadores que, habida cuenta del objetivo atribuido al régimen fiscal común o «normal» aplicable, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

El Tribunal General señala, en este contexto, que los tipos impositivos no pueden ser excluidos del contenido de un régimen fiscal, como hizo la Comisión. Ya se trate de tributación a tipo único o progresivo, el nivel de gravamen forma parte de las características fundamentales del régimen jurídico de un gravamen fiscal –al igual que la base imponible, el hecho imponible y la definición de los sujetos pasivos. De las Decisiones impugnadas se desprende que, para la Comisión, este régimen debería ser un sistema en el que el volumen de negocios de los minoristas fuese gravado a un tipo único desde el primer esloti polaco (lineal). No obstante, es preciso señalar que el régimen «normal» a un tipo único al que se refirió la Comisión es un régimen hipotético que no podía usarse como parámetro. En efecto, el examen del carácter selectivo o no de una ventaja fiscal debe efectuarse a la luz de las características reales del régimen fiscal «normal» en el que se inscribe, y no a la luz de hipótesis que no ha considerado la autoridad competente.

Por consiguiente, constituye un error de Derecho el hecho de que, en las Decisiones impugnadas, la Comisión identificara un régimen «normal» o bien incompleto, sin tipos impositivos, o bien hipotético, con un tipo impositivo único. Según el Tribunal General, habida cuenta del carácter sectorial del impuesto controvertido y de la ausencia de escalas de tipos diferenciadas para determinadas empresas, el único régimen «normal» que podía considerarse en este caso era el propio impuesto en el sector del comercio minorista, con su estructura integrada por la escala progresiva de tipos impositivos y sus tramos.

Seguidamente, el Tribunal General verifica si la estructura del impuesto en el sector del comercio minorista, con sus tipos progresivos y sus tramos, era contraria al objetivo perseguido por ese impuesto y tenía a este respecto efectos discriminatorios entre las empresas de ese sector. En efecto, no cabe descartar que las reglas de tributación de un régimen fiscal sean en sí mismas discriminatorias con respecto al objetivo que se supone que dicho régimen debe perseguir. El Tribunal General señala que el objetivo de nutrir el presupuesto general, identificado por la Comisión en la Decisión de incoación, es común a todos los impuestos no afectados a una financiación concreta, que constituyen la base de los regímenes fiscales, y es por sí mismo insuficiente para determinar la naturaleza de los diferentes impuestos. Por lo demás, la estructura progresiva de los tipos de un impuesto, como tal, no puede ser contraria al objetivo de obtener ingresos presupuestarios.

Por otra parte, tampoco podía aceptarse el objetivo de gravar el volumen de negocios de todos los operadores del sector afectado, identificado en la Decisión final de la Comisión. En efecto, el objetivo de las autoridades polacas era establecer un impuesto sectorial respetando el principio de redistribución fiscal. El Tribunal General declara, además, que la arquitectura del impuesto en cuestión, caracterizada por una estructura de imposición progresiva, era en principio coherente con ese objetivo. En efecto, es razonable presumir que, gracias a distintas economías de escala, una empresa que genere un volumen de negocios elevado puede tener costes proporcionalmente inferiores a los de otra empresa con un volumen de negocios más reducido. La Comisión cometió por tanto otro error al considerar que el objetivo del impuesto sobre el comercio minorista era distinto al esgrimido por las autoridades polacas.

Al poner de relieve los errores cometidos por la Comisión en lo que respecta a la identificación del régimen fiscal «normal» y de su objetivo, el Tribunal General destaca que, en el contexto del control que ejerce sobre las medidas tributarias que pueden constituir ayudas estatales, la Comisión no puede –salvo que se aprecie una incoherencia manifiesta– definir en lugar del Estado miembro afectado la naturaleza y la estructura general de ese sistema sin arriesgarse a menoscabar las competencias de dicho Estado en materia tributaria.

En lo que respecta a la cuestión de si la estructura de tributación adoptada por las autoridades polacas era contraria al objetivo de ese régimen, el Tribunal General, apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, señala que existen impuestos cuya naturaleza no impide que estén provistos de dispositivos de modulación, que pueden llegar a las exenciones, sin que por ello dichos dispositivos supongan la concesión de ventajas selectivas. Por ello, al tratarse de un impuesto sobre el volumen de negocios, **un criterio de modulación que adopte la forma de una tributación progresiva a partir de un determinado umbral, incluso elevado, que puede responder al deseo de gravar la actividad de una empresa únicamente cuando esa actividad alcance cierta importancia, no implica por sí mismo la existencia de una ventaja selectiva.**

El Tribunal General concluye de todo ello que la Comisión no pudo deducir fundadamente la existencia de ventajas selectivas vinculadas al impuesto en el sector del comercio minorista partiendo únicamente de la estructura progresiva de ese nuevo impuesto. Además, la Comisión no ha conseguido demostrar en las Decisiones impugnadas la existencia de una ventaja selectiva que introduzca una diferenciación entre operadores que, habida cuenta del objetivo fijado por el legislador polaco al impuesto en el sector del comercio minorista, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

Por consiguiente, el Tribunal General anula la Decisión final de la Comisión.

Por último, en lo que respecta a la Decisión de incoación de la Comisión, el Tribunal General señala que dicha Decisión se basó en un examen manifiestamente erróneo ya que, en relación con la existencia de una ayuda nueva, no estaba justificada por dudas legítimas suscitadas por el estado del expediente, sino por una toma de posición apoyada en un razonamiento jurídico que no permite justificar legalmente dicha Decisión. Por ello, el Tribunal General anula también esa Decisión de la Comisión.

NOTA: Contra las resoluciones del Tribunal General puede interponerse recurso de casación ante el Tribunal de Justicia, limitado a las cuestiones de Derecho, en un plazo de dos meses y diez días a partir de la notificación de la resolución.

NOTA: El recurso de anulación sirve para solicitar la anulación de los actos de las instituciones de la Unión contrarios al Derecho de la Unión. Bajo ciertos requisitos, los Estados miembros, las instituciones europeas y los particulares pueden interponer recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia o ante el Tribunal General. Si el recurso se declara fundado, el acto queda anulado y la institución de que se trate debe colmar el eventual vacío jurídico creado por la anulación de dicho acto.

Documento no oficial, destinado a los medios de comunicación y que no vincula al Tribunal General.

El [texto íntegro](#) de la sentencia se publica en el sitio CURIA el día de su pronunciamiento.

Contactos con la prensa: Cristina López Roca ☎ (+352) 4303 3667.