



## **El impuesto polaco en el sector del comercio minorista y el impuesto húngaro sobre la publicidad no vulneran el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado**

*El Tribunal de Justicia desestima los recursos de casación de la Comisión y confirma las sentencias del Tribunal General*

Mediante una ley que entró en vigor el 1 de septiembre de 2016, Polonia estableció un impuesto en el sector del comercio minorista. Ese impuesto se basaba en el volumen de negocios mensual obtenido por todos los comerciantes minoristas de la venta de bienes a los consumidores, por encima de un importe de 17 millones de eslotis polacos (PLN) (aproximadamente cuatro millones de euros). El referido impuesto preveía dos tramos impositivos: un tipo del 0,8 % se aplicaba al volumen de negocios comprendido entre 17 y 170 millones de PLN y un tipo del 1,4 % gravaba la parte del volumen de negocios que excediera esta última cantidad.

Al término del procedimiento de investigación formal de esta medida incoado mediante la Decisión de 19 de septiembre de 2016,<sup>1</sup> la Comisión Europea consideró, mediante Decisión de 30 de junio de 2017,<sup>2</sup> que el mencionado impuesto progresivo constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y emplazó a Polonia a que anulase todos los pagos suspendidos en concepto del mencionado impuesto, con efectos desde la fecha de adopción de esta última Decisión.

Mediante sentencia de 16 de mayo de 2019,<sup>3</sup> el Tribunal General, a raíz del recurso interpuesto por Polonia, anuló, por una parte, la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal y, por otra parte, la Decisión negativa que afectaba a Polonia. Declaró que la Comisión había considerado erróneamente que el establecimiento de un impuesto progresivo sobre el volumen de negocios generado por la venta al por menor de mercancías generaba una ventaja selectiva a favor de las empresas que generaban un volumen de negocios poco elevado vinculado a dicha actividad y que, en lo que se refiere a la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, no podía, dado el estado del expediente en el momento de la adopción de la citada Decisión, calificar provisionalmente la medida fiscal controvertida de nueva ayuda sin basarse en la existencia de dudas legítimas sobre este extremo.

Por su parte, Hungría había establecido, mediante una ley que entró en vigor el 15 de agosto de 2014, un impuesto progresivo sobre los ingresos vinculados a la difusión de publicidad en dicho Estado miembro. El citado impuesto, basado en el volumen de negocios neto de aquellos operadores que difunden publicidad (órganos de prensa escrita, medios audiovisuales o empresas de publicidad exterior) en Hungría, incluía en un primer momento una escala de seis tipos

<sup>1</sup> Decisión de 19 de septiembre de 2016 de la Comisión, relativa a la ayuda de Estado SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) — Impuesto polaco en el sector del comercio minorista — Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108 [TFUE], apartado 2 (DO 2016, C 406, p. 76; en lo sucesivo, «Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal»).

<sup>2</sup> Decisión (UE) 2018/160 de la Comisión, de 30 de junio de 2017, relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ejecutada por Polonia en concepto de impuesto al comercio minorista (DO 2018, L 29, p. 38; en lo sucesivo, «Decisión negativa relativa a Polonia»).

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal General de 16 de mayo de 2019, Polonia/Comisión, [T-836/16 y T-624/17](#); véase también el comunicado de prensa [n.º 64/19](#).

progresivos en función del volumen de negocios, adaptado seguidamente para prever únicamente dos tipos impositivos, y venía acompañado de la posibilidad, para aquellos sujetos pasivos cuyo resultado antes de impuestos del ejercicio 2013 fuera cero o negativo, de deducir de su base imponible el 50 % de las pérdidas pendientes de compensación de ejercicios anteriores.

Al término del procedimiento de investigación formal de esa medida, incoado mediante Decisión de 12 de marzo de 2015,<sup>4</sup> la Comisión consideró, mediante Decisión de 4 de noviembre de 2016,<sup>5</sup> que la medida fiscal adoptada por Hungría constituía, tanto por su estructura progresiva como por la posibilidad que implicaba de deducir las pérdidas pendientes de compensación, una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y ordenó recuperar las ayudas concedidas de los beneficiarios de forma inmediata y efectiva.

Mediante sentencia de 27 de junio de 2019,<sup>6</sup> el Tribunal General, a raíz del recurso interpuesto por Hungría, anuló esta última Decisión al declarar que la Comisión había considerado erróneamente que la medida fiscal controvertida y el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas pendientes de compensación constituían ventajas selectivas.

En dos sentencias dictadas el 16 de marzo de 2021, el Tribunal de Justicia, reunido en Gran Sala, desestima los recursos de casación interpuestos por la Comisión contra las sentencias recurridas. En apoyo de sus recursos de casación, la Comisión alegaba en concreto que el Tribunal General había infringido el artículo 107 TFUE, apartado 1, al declarar que el carácter progresivo de los respectivos impuestos sobre el volumen de negocios de que se trata no daban lugar a ventajas selectivas.

Al desestimar, en sus sentencias, las alegaciones de la Comisión, el Tribunal de Justicia reafirma, en el ámbito de las ayudas de Estado, el principio establecido en materia de libertades fundamentales del mercado interior conforme al cual, **en el estado actual de armonización del Derecho tributario de la Unión, los Estados miembros tienen libertad para establecer el sistema de imposición que consideren más adecuado, de manera que la aplicación de una imposición progresiva se encuadra en la facultad de apreciación de cada Estado miembro,**<sup>7</sup> siempre que las características constitutivas de la medida en cuestión no revelen un elemento manifiestamente discriminatorio.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

Con carácter preliminar, el Tribunal de Justicia recuerda que, a efectos de la calificación de una medida de alcance general como «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, el requisito de la selectividad de la ventaja prevista por la medida controvertida obliga a que se determine si la referida 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 el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio. En concreto, cuando se trata de una medida fiscal nacional, corresponde a la Comisión, tras haber identificado el sistema de referencia, a saber el régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate, demostrar que la medida fiscal controvertida supone una excepción al referido sistema de referencia, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a este último régimen, se encuentran en una

---

<sup>4</sup> Decisión de 12 de marzo de 2015, relativa a la ayuda de Estado SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) — Hungría — Fiscalidad de la publicidad — Invitación a presentar observaciones en aplicación del artículo 108 [TFUE], apartado 2 (DO 2015, C 136, p. 7).

<sup>5</sup> Decisión (UE) 2017/329 de la Comisión, de 4 de noviembre de 2016, sobre la medida SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicada por Hungría relativa a la fiscalidad de los anuncios publicitarios (DO 2017, L 49, p. 36)

<sup>6</sup> Sentencia del Tribunal General de 27 de junio de 2019, Hungría/Comisión, [T-20/17](#); véase también el comunicado de prensa [n.º 84/19](#) (en lo sucesivo, conjuntamente con la sentencia Polonia/Comisión, antes citada, «sentencias recurridas»).

<sup>7</sup> Véanse, en particular, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 2020, Vodafone Magyarország, [C-75/18](#), apartado 49, y de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak, [C-323/18](#), apartado 69 (véase también el comunicado de prensa [n.º 20/20](#)), así como, en materia de ayudas de Estado, la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, [C-233/16](#), apartado 50 (véase también el comunicado de prensa [n.º 57/18](#)).

situación fáctica y jurídica comparable, sin que esté no obstante justificada por la naturaleza o la estructura del sistema en cuestión.

A la luz de estas consideraciones el Tribunal de Justicia examina ante todo si, en estos dos asuntos, el Tribunal General declaró fundadamente que la Comisión no había demostrado que el carácter progresivo de las medidas fiscales controvertidas tenía como consecuencia conceder una ventaja selectiva a «determinadas empresas o producciones». A este respecto, el Tribunal de Justicia confirma el análisis del Tribunal General conforme al cual la progresividad de los tipos prevista por las respectivas medidas fiscales controvertidas formaba parte integrante del sistema de referencia a la luz del cual debía apreciarse si podía acreditarse la existencia de una ventaja selectiva.

En efecto, **habida cuenta de la autonomía fiscal reconocida a los Estados miembros fuera de los ámbitos que han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión, estos son libres de establecer el sistema impositivo que consideren más adecuado, adoptando, en su caso, una tributación progresiva.** En concreto, el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado no se opone, en principio, a que los Estados miembros decidan optar por tipos impositivos progresivos, cuya finalidad sea tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, como tampoco obliga a los Estados miembros a reservar la aplicación de tipos progresivos únicamente a los impuestos sobre los beneficios, excluyendo aquellos basados en el volumen de negocios.

En esas circunstancias, las características constitutivas del impuesto, de las que forman parte los tipos impositivos progresivos, constituyen, en principio, el sistema de referencia o el régimen fiscal «normal» a efectos del análisis del requisito de selectividad. Corresponde, en su caso, a la Comisión, demostrar que las características de una medida fiscal nacional fueron concebidas de manera manifiestamente discriminatoria, de tal modo que deberían quedar excluidas del sistema de referencia, lo que podría revelar en particular una elección incoherente de los criterios de tributación a la vista de los objetivos perseguidos por esa medida. A este respecto, el Tribunal de Justicia declara, no obstante, en los asuntos de que se trata, que **la Comisión no había acreditado que las características de las medidas adoptadas respectivamente por los legisladores polaco y húngaro habían sido concebidas de forma manifiestamente discriminatoria**, con el fin de eludir las exigencias derivadas del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado. En esas circunstancias, el Tribunal General podía declarar fundadamente, en las sentencias recurridas, que la Comisión se había basado erróneamente en un sistema de referencia incompleto y ficticio al considerar que la escala progresiva de las respectivas medidas fiscales controvertidas no formaba parte del sistema de referencia a la luz del cual debía apreciarse el carácter selectivo de tales medidas.

**En el asunto (C-562/19 P) relativo al impuesto en el sector del comercio minorista establecido en Polonia**, el Tribunal de Justicia examina seguidamente los motivos en los que se basó el Tribunal General para anular también la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal referida a la medida fiscal adoptada por dicho Estado miembro. En este caso, el Tribunal General declaró, esencialmente, que la Comisión había basado la calificación provisional como nueva ayuda de la medida fiscal controvertida en un análisis manifiestamente erróneo de esa medida, que no podía, por ello, fundamentar de forma suficiente en Derecho la existencia de dudas legítimas sobre la calificación de nueva ayuda de esa medida. A este respecto, el Tribunal de Justicia recuerda que el juez de la Unión, cuando controla la validez de una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, solo está llamado a ejercer un control limitado de la apreciación adoptada por la Comisión respecto de la calificación de una medida como «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Pues bien, el Tribunal de Justicia declara que, al pronunciarse como lo hizo, el Tribunal General se limitó efectivamente a ejercer, sobre la calificación provisional de ayuda de Estado adoptada por la Comisión en la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, un examen del error manifiesto de apreciación y señala a este respecto que, en cualquier caso, no anuló dicha Decisión como resultado de una mera reiteración de los motivos por los que previamente había declarado que debía anularse la Decisión negativa que afectaba a Polonia. Por ello, **el Tribunal General desestima los motivos formulados contra la sentencia del Tribunal General en la**

**medida en que anuló la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal y el requerimiento de suspensión del que estaba acompañada.**

Por último, **en el asunto (C-596/19 P) relativo al impuesto sobre la publicidad establecido en Hungría, el Tribunal de Justicia declara que el Tribunal General no incurrió en error de Derecho al considerar que el mecanismo transitorio de deducibilidad parcial de pérdidas pendientes de compensación no generaba una ventaja selectiva.** En efecto, el establecimiento de una medida transitoria que toma en consideración los beneficios no era incoherente a la vista del objetivo de redistribución perseguido por el legislador húngaro al establecer el impuesto sobre la publicidad. El Tribunal de Justicia destacó a este respecto que, en el asunto de que se trata, el criterio relativo a la ausencia de beneficios contabilizados en el ejercicio anterior a la entrada en vigor del mencionado impuesto tenía carácter objetivo, ya que las empresas que disfrutaban del mecanismo transitorio de deducibilidad parcial de pérdidas tenían, desde ese punto de vista, una capacidad contributiva inferior a las demás.

**Por tales motivos, el Tribunal de Justicia desestima en su totalidad los recursos de casación interpuestos por la Comisión frente a las sentencias recurridas.**

---

**NOTA:** Contra las sentencias y autos del Tribunal General puede interponerse un recurso de casación, limitado a las cuestiones de Derecho, ante el Tribunal de Justicia. En principio, el recurso de casación no tiene efecto suspensivo. Cuando el recurso de casación sea admisible y fundado, el Tribunal de Justicia anulará la resolución del Tribunal General. En el caso de que el asunto esté listo para ser juzgado, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo definitivamente el litigio. En caso contrario, el Tribunal de Justicia devolverá el asunto al Tribunal General, que estará vinculado por la resolución adoptada en casación por el Tribunal de Justicia.

---

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

*El texto íntegro de las sentencias ([C-562/19 P](#) y [C-596/19 P](#)) se publica en el sitio CURIA el día de su pronunciamiento*

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

*Las imágenes del pronunciamiento de las sentencias se encuentran disponibles en  
«[Europe by Satellite](#)» ☎ (+32) 2 2964106*