



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 4 de julio de 2019¹

Asunto C-323/18

Tesco-Global Áruházak Zrt.
contra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría)]

«Petición de decisión prejudicial — Libertad de establecimiento — Ayudas de Estado — Sistema del IVA — Impuesto a las empresas de comercio al por menor basado en el volumen de negocios — Trato desfavorable a empresas extranjeras mediante una tarifa impositiva de efecto progresivo — Discriminación indirecta — Justificación de un impuesto de efecto progresivo en función del volumen de negocios»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia debe abordar de nuevo² la cuestión de la restricción indirecta de las libertades fundamentales por medio de una normativa tributaria en la que el efecto discriminatorio únicamente puede derivarse de su tarifa progresiva, que grava más intensamente a las personas con mayor capacidad económica.³ Dado que es más probable que las personas con mayor capacidad económica desarrollen una actividad transfronteriza, podría considerarse que con ello se produce una discriminación indirecta de estas, especialmente cuando la estructura de la progresión se utilice específicamente para gravar a las empresas multinacionales más fuertes económicamente.

2. Además de una vulneración de la libertad de establecimiento, se plantea un incumplimiento de la prohibición de las ayudas estatales. La tributación progresiva de las empresas con mayor capacidad económica podría constituir también una ayuda estatal contraria al mercado interior en beneficio de las empresas económicamente más débiles, las cuales, debido a la tarifa tributaria progresiva, resultan gravadas en menor medida.

¹ Lengua original: alemán.

² Objeto del procedimiento Vodafone (C-75/18), todavía pendiente ante este Tribunal, es un impuesto específico sobre los servicios de telecomunicaciones. Véanse además las sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281), y ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291), y de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

³ También un tipo impositivo proporcional combinado con un mínimo exento da lugar a un efecto fiscal progresivo. Así, por ejemplo, el tipo impositivo medio en el caso de un impuesto proporcional del 10 % y un mínimo exento de 10 000 es exactamente del 0 % para unos ingresos de 10 000, del 5 % para unos ingresos de 20 000 y del 9 % para unos ingresos de 100 000.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE⁴ (en lo sucesivo, «Directiva del IVA») tiene el siguiente tenor:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

B. Derecho nacional

4. El trasfondo del litigio principal lo constituye la az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Ley XCIV de 2010, relativa al Impuesto Específico que Grava Determinados Sectores; en lo sucesivo, «Ley relativa al Impuesto Específico»), que, en los años 2010 a 2012, establecía, para las empresas que operaban en determinados sectores, un impuesto específico basado en el volumen de negocios.

5. En la exposición de motivos de la Ley relativa al Impuesto Específico se lee lo siguiente:

«Con el fin de restablecer el equilibrio presupuestario del Estado, el Parlamento adopta la siguiente Ley, por la que se establece la obligación de abonar un impuesto específico para los sujetos pasivos cuya capacidad contributiva con respecto a las cargas públicas sea superior a la obligación tributaria general.»

6. El artículo 1 de la Ley relativa al Impuesto Específico contiene las siguientes disposiciones interpretativas:

«A los efectos de la presente Ley se entenderá por:

1. actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales: de conformidad con el Sistema de clasificación uniforme de las actividades económicas, vigente a 1 de enero de 2009, las actividades comprendidas en los sectores 45.1. —a excepción del comercio al por mayor de vehículos y remolques—, 45.32 y 45.40 —a excepción de la reparación y comercio al por mayor de motocicletas— y 47.1 a 47.9.»

7. A tenor del artículo 2 de la Ley relativa al Impuesto Específico:

«El impuesto gravará:

- a) la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales,
- b) el ejercicio de actividades de telecomunicaciones, y
- c) la actividad empresarial consistente en el suministro de energía.»

⁴ Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

8. El artículo 3 de la Ley relativa al Impuesto Específico define los sujetos pasivos del impuesto como sigue:

«1. Serán sujetos pasivos las personas jurídicas y las otras entidades y empresarios individuales en el sentido de la Ley de Procedimiento General Tributario que ejerzan una actividad gravada según el artículo 2.

2. Serán igualmente sujetos pasivos las entidades y personas físicas no residentes respecto de las actividades gravadas según el artículo 2 que aquellas realicen en Hungría a través de una filial.»

9. La base imponible se define en el artículo 4, apartado 1, de la Ley relativa al Impuesto Específico como:

«el volumen de negocios neto del sujeto pasivo que, durante el ejercicio fiscal, proceda de sus actividades gravadas según el artículo 2».

10. El impuesto específico presenta una estructura progresiva de tipos impositivos. De conformidad con el artículo 5, letra a), de la Ley relativa al Impuesto Específico, el tipo impositivo correspondiente

«al ejercicio de la actividad contemplada en el artículo 2, letra a), será del 0 % sobre el tramo de la base imponible que no rebase los 500 millones de forintos; del 0,1 % sobre el tramo de la base imponible que sea superior a 500 millones de forintos pero no rebase los 30 000 millones de forintos; del 0,4 % sobre el tramo de la base imponible que sea superior a 30 000 millones de forintos pero no rebase los 100 000 millones de forintos, y del 2,5 % sobre el tramo de la base imponible que sea superior a 100 000 millones de forintos».

11. El artículo 7 de la Ley define los requisitos de aplicación del impuesto a las denominadas empresas vinculadas:

«A efectos del cálculo del impuesto de los sujetos pasivos que tengan la condición de empresas vinculadas en virtud de la Ley [LXXXI de 1996,] relativa al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre dividendos, se sumarán los volúmenes de negocios netos procedentes de las actividades contempladas en el artículo 2, letras a) y b), de los sujetos pasivos que tengan entre sí una relación de empresas vinculadas, y el importe resultante de aplicar a dicha suma los tipos establecidos en el artículo 5 se repartirá entre los distintos sujetos pasivos en la misma proporción que representa su respectivo volumen de negocios neto procedente de las actividades contempladas en el artículo 2, letras a) y b), con respecto al volumen de negocios neto total procedente de las actividades contempladas en el artículo 2, letras a) y b), obtenido por los sujetos pasivos que tienen entre sí una relación de empresas vinculadas.»

12. Además, la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «Ley de Procedimiento General Tributario») contiene la siguiente norma en su artículo 124/B:

«La autoridad tributaria resolverá acerca de la declaración complementaria dentro de un plazo de quince días a partir de la presentación de esta, sin efectuar ninguna verificación, en caso de que el contribuyente haya presentado tal declaración complementaria alegando exclusivamente que la norma jurídica en que se basa la sujeción al impuesto es inconstitucional o contraria a un acto jurídico vinculante de la Unión Europea o que un decreto municipal es contrario a otra norma jurídica, siempre y cuando el Tribunal Constitucional, la Kúria [Tribunal Supremo, Hungría] o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se hubieren pronunciado aún acerca de dicha cuestión en el

momento en que se presentó la declaración complementaria o esta no cumpliera lo dispuesto en el pronunciamiento publicado. La resolución adoptada en relación con la declaración complementaria podrá ser objeto de recurso en vía administrativa o contencioso-administrativa con arreglo a las disposiciones generales de esta Ley.»

13. El artículo 128, apartado 2, de la Ley de Procedimiento General Tributario establece lo siguiente:

«No se girarán liquidaciones complementarias cuando no deban rectificarse los impuestos o las subvenciones públicas mediante declaración complementaria.»

III. Litigio principal

14. La demandante en el litigio principal, Tesco-Global Áruházak Zrt. (en lo sucesivo, «Tesco»), es una sociedad anónima húngara que ejerce la actividad de comercio al por mayor y al por menor en establecimientos comerciales. El órgano jurisdiccional remitente no ha indicado cuál era la estructura de su accionariado en los años controvertidos. Solo del escrito de la Comisión se desprende que Tesco es parte del grupo de Tesco Plc, con domicilio en el Reino Unido. No obstante, de ello no se deduce cuáles eran exactamente las relaciones de participación. Actualmente, la mayor parte del capital social de Tesco Plc es capital flotante o está en manos de algunos grandes accionistas procedentes de terceros países.

15. Durante los ejercicios fiscales objeto de inspección, Tesco pagó a la Hacienda pública cerca de 35 500 millones de forintos (HUF) en concepto del impuesto específico sectorial y cumplió su obligación de presentar en plazo sus declaraciones fiscales.

16. La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (Servicio de inspección n.º 5 del Servicio General de inspección II de la Dirección de Hacienda para Grandes Contribuyentes de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») efectuó una inspección a Tesco. Como resultado de la inspección, la autoridad tributaria declaró mediante resolución la existencia de una diferencia tributaria a cargo de Tesco. Tesco interpuso recurso en vía administrativa contra dicha resolución. Por lo que respecta al impuesto específico sobre la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales, la resolución fue confirmada, a consecuencia de lo cual se impuso a Tesco la obligación de abonar 1 397 millones más de HUF en concepto de tal impuesto (además de una multa tributaria y de un recargo de mora).

17. La demandante alega en apoyo de su recurso contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria que la obligación tributaria declarada a su cargo carece de todo fundamento. En particular señala que el impuesto específico sobre la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales no es conforme con el Derecho de la Unión.

18. En vista de las particularidades del mercado húngaro del comercio al por menor, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la conformidad del impuesto específico con el Derecho de la Unión. Según el referido órgano jurisdiccional, el impuesto tiene como efecto «que la carga impositiva efectiva recaiga en su gran mayoría en los sujetos pasivos de titularidad extranjera».

19. Así lo confirman las estadísticas presentadas al Tribunal de Justicia. De los cuadros sinópticos aportados por la Comisión y por Hungría se desprende a estos efectos que, en el primer año del impuesto (2010), solo estaban gravadas con el tipo más alto del impuesto (2,5 %) sociedades participadas por extranjeros en más del 50 %, mientras que un 90 % en total (si interpreto correctamente la estadística presentada por Hungría incluso el 100 %) de las sociedades gravadas con

el segundo tipo más alto (0,4 %) eran sociedades con ese régimen de titularidad. Un 40,3 % de las sociedades gravadas con el tercer tipo más alto del impuesto (0,1 %) estaban participadas por accionistas extranjeros en más del 50 %. Ahora bien, de las estadísticas no se desprende si los accionistas extranjeros procedían de otros Estados miembros o de terceros países.

20. Sin embargo, de estas estadísticas se deduce que, de las siete empresas de este sector con mayor volumen de negocios, solo tres habían abonado en 2010 además el impuesto de sociedades. También en 2012 (último año del impuesto) solo tres de las siete empresas de este sector con mayor volumen de negocios pagaron además el impuesto de sociedades. No obstante, en 2012 «ya solo» estaban incluidas en el segundo tramo más alto del impuesto (0,4 %) un 70 % de empresas participadas en más del 50 % por accionistas extranjeros. De las estadísticas suministradas no es posible deducir cuál era la proporción de empresas en el primer tramo (exento).

21. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta además si existe discriminación por el hecho de que un sujeto pasivo que desarrolla una actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales mediante la explotación de varios de tales establecimientos deba abonar el impuesto específico correspondiente al tramo superior de una tarifa progresiva, mientras que a los sujetos pasivos (nacionales, por lo general) que operan en régimen de franquicia bajo una única enseña con una sociedad mercantil independiente por cada establecimiento comercial, debido a su menor volumen de negocios o bien se les incluye en el tramo exento, o bien se les aplica uno de los tipos impositivos inferiores siguientes a dicho tramo.

22. El órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que en 2012 la Comisión inició un procedimiento por incumplimiento contra Hungría, que fue archivado en 2013. La Comisión motivó esta decisión indicando que la Ley relativa al Impuesto Específico ya no estaba en vigor y, por lo tanto, ya no se aplicaba al año 2013.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

23. Mediante resolución de 19 de marzo de 2018, recibida el 16 de mayo de 2018, el órgano jurisdiccional remitente decidió iniciar un procedimiento de remisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con las disposiciones del Tratado FUE que regulan los principios de prohibición de la discriminación (artículos 18 TFUE y 26 TFUE), de libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE), de igualdad de trato (artículo 54 TFUE), de igualdad de las participaciones financieras en el capital de las sociedades definidas en el artículo 54 TFUE (artículo 55 TFUE), de libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE), de libre circulación de capitales (artículos 63 TFUE y 65 TFUE) y de igualdad en la imposición de tributos a las empresas (artículo 110 TFUE) el hecho de que los sujetos pasivos de titularidad extranjera que explotan varios establecimientos comerciales a través de una sola sociedad mercantil y que ejercen la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales deban pagar efectivamente el impuesto específico correspondiente al tramo superior de un tipo impositivo marcadamente progresivo, mientras que los sujetos pasivos de titularidad nacional que operan en régimen de franquicia bajo una única enseña —a través de establecimientos comerciales que generalmente constituyen sociedades mercantiles independientes— están incluidos de hecho en el tramo exento o se les aplica uno de los tipos impositivos inferiores siguientes a dicho tramo, de manera que la proporción entre el impuesto pagado por las sociedades de titularidad extranjera y la recaudación tributaria total derivada del impuesto específico es sustancialmente mayor que en el caso de los sujetos pasivos de titularidad nacional?

- 2) ¿Es compatible con las disposiciones del Tratado FUE que regulan el principio de prohibición de ayudas estatales (artículo 107 TFUE, apartado 1) el hecho de que los sujetos pasivos que explotan varios establecimientos comerciales a través de una sola sociedad mercantil y que ejercen la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales deban pagar efectivamente el impuesto específico correspondiente al tramo superior de un tipo impositivo marcadamente progresivo, mientras que los sujetos pasivos de titularidad nacional que son competidores directos suyos y que operan en régimen de franquicia bajo una única enseña —a través de establecimientos comerciales que generalmente constituyen sociedades mercantiles independientes— están incluidos de hecho en el tramo exento o se les aplica uno de los tipos impositivos inferiores siguientes a dicho tramo, de manera que la proporción entre el impuesto pagado por las sociedades de titularidad extranjera y la recaudación tributaria total derivada del impuesto específico es sustancialmente mayor que en el caso de los sujetos pasivos de titularidad nacional?
- 3) ¿Deben interpretarse los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, apartado 3, en el sentido de que sus efectos se extienden a una medida fiscal que presenta una relación orgánica con una exención fiscal (constitutiva de una ayuda estatal) financiada mediante la recaudación tributaria generada con la medida fiscal, por cuanto el legislador ha alcanzado el importe de los ingresos presupuestarios previstos, que fueron fijados antes de la introducción del impuesto específico sobre el comercio al por menor (en función del volumen de negocios de los operadores del mercado), mediante la aplicación de un tipo impositivo progresivo en función del volumen de negocios, y no mediante la introducción de un tipo impositivo general, de manera que la normativa pretende deliberadamente conceder una exención fiscal a una parte de los operadores del mercado?
- 4) ¿Es compatible con el principio de equivalencia procesal y con los principios de efectividad y primacía del Derecho de la Unión una práctica de los órganos del Estado miembro encargados de aplicar el Derecho con arreglo a la cual, en las inspecciones tributarias incoadas de oficio o en los procedimientos judiciales subsiguientes —a pesar del principio de efectividad y de la obligación de no aplicar la norma de Derecho nacional incompatible—, no es posible presentar una solicitud de devolución del impuesto declarado con arreglo a una norma nacional en materia tributaria contraria al Derecho de la Unión, por el motivo de que la Administración tributaria o el órgano jurisdiccional solo examinan la incompatibilidad con el Derecho de la Unión en procedimientos específicos iniciados a instancia de parte que puedan incoarse con anterioridad al procedimiento de oficio, mientras que, en lo que se refiere al impuesto que se ha declarado de manera contraria al Derecho nacional, nada impide presentar la solicitud de devolución en un procedimiento ante la Administración tributaria o ante un órgano jurisdiccional?»

24. Tesco, Hungría, la República de Polonia y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas sobre estas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia y han intervenido en la vista celebrada el 29 de abril de 2019.

V. **Apreciación jurídica**

25. Objeto de la petición de decisión prejudicial es la conformidad con el Derecho de la Unión de la Ley relativa al Impuesto Específico.

26. El órgano jurisdiccional remitente formula a este respecto varias preguntas: por una parte, si un impuesto como el descrito es contrario, entre otros, a la libertad de establecimiento consagrada en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (véase la sección B); por otra parte, si dicho impuesto es conforme con la prohibición de las ayudas estatales de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE (véase la sección C). Como el órgano jurisdiccional remitente ha destacado expresamente en el procedimiento prejudicial que, para la resolución de litigio, es necesaria la interpretación del artículo 401 de la Directiva del IVA, se abordará antes brevemente este aspecto (véase la sección A), aunque ninguna de las cuestiones prejudiciales se refiera a tal disposición.

27. Además, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si un supuesto particular de exclusión de la modificación *a posteriori* de una liquidación tributaria ya emitida es conforme con los principios de equivalencia y efectividad, aspecto que abordaré al final (véase la sección D).

A. Infracción del artículo 401 de la Directiva del IVA

28. El artículo 401 de la Directiva del IVA aclara que los Estados miembros pueden introducir nuevos impuestos siempre que estos no tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. Ahora bien, en el presente asunto debe negarse el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, como ya he expuesto en mis conclusiones acerca del impuesto específico sobre los servicios de telecomunicaciones.⁵

29. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprenden cuatro características esenciales de un impuesto sobre el valor añadido que resultan determinantes para que un impuesto tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios: 1) la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; 2) la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; 3) la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y 4) la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor.⁶

30. En cualquier caso, los requisitos primero, segundo y cuarto no se cumplen en el presente asunto. Por una parte, el impuesto específico húngaro no comprende todas las transacciones, sino solamente las efectuadas por las empresas de comercio al por menor. Por tanto, no se trata de un impuesto (general) sobre el volumen de negocios en el sentido del primer criterio, sino, como mucho, de un impuesto especial particular. Por otra parte, no se grava cada una de las operaciones en proporción a su precio (segundo criterio), sino que, de conformidad con los artículos 1 y 2 de la Ley relativa al Impuesto Específico, se grava el volumen de negocios total (neto) de las actividades de comercio al por menor en establecimientos comerciales.

31. Finalmente, este impuesto tampoco está destinado a ser repercutido sobre los consumidores (cuarto criterio). Esto último no puede afirmarse sin más por el mero hecho de que el impuesto se haya incluido en el cálculo del precio de los bienes o servicios, pues esto sucede en mayor o menor medida con todas las cargas fiscales de las empresas. Por el contrario, cuando el consumidor no es el deudor del impuesto, como sucede en el caso del impuesto específico húngaro a las empresas de comercio al por menor que aquí se analiza, el impuesto debe estar destinado a ser repercutido sobre el consumidor en concreto.

32. Esto exigiría que, en el momento de realizar la operación (es decir, en el momento de proveer a los consumidores), ya se conociera la cuantía del impuesto, como sucede en el caso del impuesto sobre el valor añadido. Sin embargo, puesto que dicha cuantía solo se puede calcular al final del año y depende del importe del volumen de negocios anual, la empresa minorista que realiza la prestación ni siquiera conoce en el momento de realizarla la carga fiscal que tal vez deba repercutir, al menos no su cuantía exacta.⁷ Por lo tanto, tampoco estamos ante un impuesto *destinado a ser repercutido*.

⁵ Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492), puntos 25 y ss.

⁶ Sentencias de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), apartado 28; de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros (C-338/97, C-344/97 y C-390/97, EU:C:1999:285), apartado 21, y de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200), apartado 12.

⁷ Acerca de este requisito, véanse, entre otras, las sentencias de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros (C-475/17, EU:C:2018:636), apartados 46 y 47 —perjudicial cuando no haya certeza de que será repercutido—, y de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), apartado 33.

33. Por el contrario, del diseño del impuesto específico húngaro a las empresas de comercio al por menor resulta que se pretende gravar directamente a dichas empresas, como señala Hungría acertadamente. Según la exposición de motivos, se pretende gravar la capacidad financiera especial de dichas empresas, y no la capacidad financiera de los clientes de las empresas de comercio al por menor.

34. En esto se asemeja el impuesto específico a las empresas de comercio al por menor, desde el punto de vista de su naturaleza, a un particular impuesto directo sobre la renta. Sin embargo, al contrario de lo que sucede en los impuestos directos «normales» sobre la renta, no se utiliza como base imponible el beneficio obtenido (como diferencia entre dos valores del patrimonio empresarial en un período determinado), sino el volumen de negocios alcanzado en un período determinado. Esto no altera la condición de impuesto *directo* sobre la renta.

35. Por tanto, el impuesto no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios que persigue gravar al consumidor. Por consiguiente, el artículo 401 de la Directiva del IVA no impide que Hungría introduzca este impuesto además del impuesto sobre el valor añadido.

B. Primera cuestión prejudicial: vulneración de la libertad de establecimiento

36. La primera cuestión prejudicial versa en esencia sobre si la libertad de establecimiento consagrada en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, la única pertinente en el presente asunto, se opone al impuesto específico húngaro a las empresas de comercio al por menor.

37. A tal efecto procede señalar ante todo que, si bien la materia de los impuestos directos, en la que se encuadra el presente impuesto específico (véanse los puntos 33 y siguientes de las presentes conclusiones), no está incluida como tal en el ámbito de competencia de la Unión, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho de la Unión, lo cual incluye especialmente las libertades fundamentales.⁸

38. La libertad de establecimiento, que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la Unión Europea, incluye, con arreglo al artículo 54 TFUE, el derecho de las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de filiales, sucursales o agencias.⁹

39. Así, la libertad de establecimiento solamente se aplicará al presente asunto si se trata de una situación transfronteriza (véase el epígrafe 1). Si existe tal situación, habrá que analizar a continuación si el impuesto específico constituye una restricción de la libertad de establecimiento (véase el epígrafe 2) y si dicha restricción está justificada por razones imperiosas de interés general (véase el epígrafe 3).

⁸ Sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), apartado 40; de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), apartado 16, y de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 21.

⁹ Sentencias de 4 de julio de 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526), apartado 17; de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company y otros (C-80/12, EU:C:2014:200), apartado 17, y de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), apartado 41.

1. Situación transfronteriza

40. Al examinar si se trata de una situación transfronteriza debe hacerse constar, antes de nada, que, según reiterada jurisprudencia, el domicilio de las sociedades sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado.¹⁰ Dado que Tesco tiene su domicilio en Hungría, debe ser considerada una sociedad húngara, de modo que no estamos ante una situación transfronteriza.

41. Sin embargo, la sociedad matriz de Tesco es una sociedad domiciliada en Reino Unido. En la medida en que dicha sociedad extranjera realiza sus actividades en el mercado húngaro por medio de una filial —es decir, la demandante en el procedimiento principal—, se ve afectada la libertad de establecimiento de la sociedad matriz.

42. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado en este contexto que una sociedad puede, a efectos fiscales, invocar una restricción de la libertad de establecimiento de otra sociedad vinculada a ella en la medida en que tal restricción afecte a su propia tributación.¹¹ Por lo tanto, la demandante en el litigio principal puede invocar una eventual restricción de la libertad de establecimiento de su sociedad matriz.

2. Restricción de la libertad de establecimiento

43. Según reiterada jurisprudencia, deben considerarse restricciones de la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíben, dificultan o hacen menos atractivo el ejercicio de dicha libertad.¹² Esto incluye, en principio, las discriminaciones, pero también las restricciones no discriminatorias. Sin embargo, en el caso de los impuestos y tributos, hay que tener en cuenta que, *por su propia naturaleza*, suponen una carga y, con ello, hacen menos atractivo establecerse en otro Estado miembro. En consecuencia, un examen basado en el criterio de las restricciones no discriminatorias sometería al Derecho de la Unión todos los hechos impondibles nacionales y, con ello, cuestionaría sustancialmente la soberanía de los Estados miembros en materia fiscal.¹³

44. Es por ello que el Tribunal de Justicia ya ha dictaminado en varias ocasiones que la autonomía fiscal ampara que los Estados miembros regulen las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables, siempre y cuando otorguen a la situación transfronteriza un trato que no resulte discriminatorio con respecto a las situaciones nacionales.¹⁴

45. Por lo tanto, una restricción de la libertad de establecimiento requiere, de inicio, que haya dos o más grupos de referencia que sean tratados de forma desigual [véase la letra a)]. Si es este el caso, a continuación se suscita la cuestión de si esta diferencia de trato de las situaciones transfronterizas frente a las puramente nacionales sitúa a las primeras en una situación de desventaja, para lo cual deben considerarse tanto la discriminación manifiesta como la encubierta [véase la letra b)].

10 Sentencia de 2 de octubre de 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531), apartado 25, y de 14 de diciembre de 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696), apartado 20; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), punto 40.

11 Sentencias de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company y otros (C-80/12, EU:C:2014:200), apartado 23, y de 6 de septiembre de 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), apartado 39; véase en este sentido también la sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127), apartados 18 y ss.

12 Sentencias de 21 de mayo de 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331), apartado 34; de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania (C-591/13, EU:C:2015:230), apartado 56 y jurisprudencia citada, y de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 36.

13 Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en los asuntos X (C-498/10, EU:C:2011:870), punto 28; Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), puntos 82 y ss.; X (C-686/13, EU:C:2015:31), punto 40; C (C-122/15, EU:C:2016:65), punto 66, y ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), punto 28.

14 Véanse la sentencia de 14 de abril de 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253), apartado 29; el auto de 4 de junio de 2009, KBC-bank (C-439/07 y C-499/07, EU:C:2009:339), apartado 80, y la sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754), apartados 51 y 53.

46. Por último, en el presente asunto procede aclarar de forma preliminar que, frente a lo que ocurría en el asunto *Hervis Sport*,¹⁵ una diferencia de trato relevante no se puede apoyar sin más en la regla de consolidación del artículo 7 de la Ley relativa al Impuesto Específico, sino únicamente en la tarifa impositiva de estructura progresiva.

47. Los hechos en aquel asunto se caracterizaban por la interacción de un impuesto progresivo sobre la renta, basado en el volumen de negocios y aplicable al comercio al por menor, con una regla de consolidación para grupos de empresas. El contenido concreto de dicha regla consistía en que para la inclusión en los tramos progresivos no era determinante el volumen de negocios de cada una de las empresas, sino el volumen de negocios consolidado del grupo empresarial en su conjunto. El trasfondo de este régimen es la aplicación de un impuesto de efecto progresivo también a las personas jurídicas, algo más bien atípico en el Derecho tributario. En principio, un sistema de consolidación como el descrito es necesario para impedir que el efecto progresivo se pueda eludir mediante una segregación en varias personas jurídicas.

48. Sin embargo, el Tribunal de Justicia expresó sus dudas sobre la conformidad de dicha regla de consolidación con el Derecho de la Unión.¹⁶ Ahora bien, incluso si la regla de consolidación fuera contraria al Derecho de la Unión en el presente caso, esto no sería pertinente para resolver este asunto y tampoco daría respuesta a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Dado que dicha regla no es aplicable a Tesco, no tendría ningún impacto en el litigio principal.

49. Por tanto, en este asunto el Tribunal de Justicia debe examinar si la configuración como tal del impuesto específico, independientemente de la regla de consolidación, tiene un efecto discriminatorio. Esta cuestión no ha sido respondida en la sentencia *Hervis Sport*, tampoco en el sentido de que el carácter progresivo como tal no podría bastar para suponer una discriminación, como opina Hungría. En el asunto mencionado, el Tribunal de Justicia solo examinó la combinación del tipo impositivo progresivo y la regla de consolidación, sin excluir (como destacan acertadamente Tesco y la Comisión) que el tipo progresivo por sí solo también pudiera dar lugar a una discriminación.¹⁷

a) Trato diferenciado

50. En consecuencia, para empezar habría que estudiar si la Ley relativa al Impuesto Específico en realidad da un trato diferenciado a las diferentes empresas. Parece oponerse a ello el hecho de que no establezca tipos impositivos diferentes para las distintas empresas. Por el contrario, solamente se definen determinados tramos de volumen de negocios que, en principio, pueden afectar a todas las empresas. Los respectivos tipos impositivos, aplicables en función de dichos tramos de volumen de negocios, se aplican por igual a todas las empresas. Con este trasfondo, el Gobierno húngaro defiende que no hay ningún tipo de diferencia de trato.

51. A esto no se le puede oponer que la diferencia de trato radica en el hecho mismo de que, en términos absolutos, las empresas con mayor volumen de negocios pagan una mayor cuota por el impuesto específico que las empresas con menor volumen de negocios. Esto no es en sí mismo una diferencia de trato, pues esta diferencia en la imposición se ajusta al principio generalmente aceptado de la tributación en función de la capacidad económica. Mientras la base imponible y la deuda tributaria guarden entre ellas la misma proporción, como es el caso, por ejemplo, con un tipo impositivo proporcional (*flat tax*), podrá negarse sin más una diferencia de trato.

15 Sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

16 Sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), apartados 39 y ss.

17 Sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 34.

52. Sin embargo, en el caso de un tipo impositivo progresivo, la base imponible y la deuda tributaria no guardan entre ellas la misma proporción para todos los sujetos pasivos. Esto es especialmente evidente en el presente caso si se comparan los tipos impositivos medios a los que están sometidos los sujetos pasivos respecto del total de su volumen de negocios y no solo respecto de los diferentes tramos. Este tipo impositivo medio aumenta según se van alcanzando los tramos de volumen de negocios, de modo que las empresas con mayor volumen de negocios en su conjunto están sometidas también a un tipo impositivo medio más elevado que las empresas con menor volumen. Esto significa que pagan un impuesto más elevado, no solo en términos absolutos, sino también en términos relativos, lo cual supone una diferencia de trato entre las distintas empresas.¹⁸

b) Trato desfavorable a la situación transfronteriza

53. La cuestión es, por tanto, si este trato diferenciado sitúa a las empresas extranjeras en desventaja con respecto a las nacionales.

54. No se aprecia una discriminación manifiesta ni directa de las empresas extranjeras. En efecto, las modalidades de cobro del impuesto específico no diferencian según el domicilio o el «origen» de una empresa.

55. Sin embargo, las libertades fundamentales no solo prohíben las discriminaciones manifiestas, sino también cualquier forma de discriminación encubierta o indirecta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca al mismo resultado.¹⁹ Por tanto, la cuestión de si el trato diferenciado a las empresas de comercio al por menor según el criterio del volumen de negocios neto anual equivale a una diferencia de trato en función del origen o del domicilio de las empresas es decisiva a los efectos de determinar el carácter discriminatorio en el sentido de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

56. En este contexto es necesario aclarar, por un lado, qué requisitos debe cumplir la correlación entre el criterio de diferenciación elegido (en este caso, el volumen de negocios) y el domicilio de las empresas (véanse los puntos 57 y siguientes de las presentes conclusiones). Por otro lado, hay que examinar si cabe asumir una discriminación indirecta al menos en aquellos casos en los que el criterio de diferenciación ha sido elegido deliberadamente con fines discriminatorios (véanse los puntos 79 y siguientes).

1) Correlación determinante

57. La jurisprudencia existente hasta la fecha no ofrece una imagen uniforme ni en lo que al grado de la correlación mencionada ni en lo que a la naturaleza de esta se refiere. Hasta ahora, en lo que concierne a la dimensión cuantitativa, el Tribunal de Justicia ha atendido tanto a una coincidencia en la mayor parte de los casos²⁰ como a la simple afectación mayoritaria de los no residentes,²¹ o ha aludido incluso sencillamente al mero riesgo de perjuicio.²² Desde el punto de vista cualitativo, existe

18 Véanse en este sentido también mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 49.

19 Sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 30; de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 30; de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 13, y de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 26.

20 Véanse las sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 31; de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 39; de 22 de marzo de 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181), apartado 32; de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 13; de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303), apartado 15, y de 7 de julio de 1988, Stanton y L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378), apartado 9; véanse también las sentencias de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), apartado 48, acerca de la libre prestación de servicios, y de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112), apartado 28, acerca del artículo 95 del Tratado CEE.

21 Sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 119.

22 Sentencia de 22 de marzo de 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181), apartado 32; en un sentido similar también la sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 119.

incertidumbre en cuanto a si la correlación debe existir con carácter general²³ o si debe derivarse de la propia naturaleza del criterio de diferenciación, como parece deducirse de varias sentencias,²⁴ o si puede basarse también en circunstancias de hecho más bien aleatorias.²⁵ Asimismo, no está claro si la correlación cuantitativa y cualitativa deben ser acumulativas o si es suficiente, en su caso, con que concurren alternativamente.

58. Como ya he señalado en otra parte, debe establecerse un baremo estricto para la apreciación de la discriminación encubierta, ya que esta no debe representar una ampliación del supuesto de hecho de la discriminación, sino que simplemente debe comprender aquellos casos que no constituyan discriminación desde un punto de vista puramente formal, pero que tengan los mismos efectos desde el punto de vista material.²⁶

i) Criterio cuantitativo

59. En consecuencia, en ningún caso puede ser suficiente en términos cuantitativos una mera afectación mayoritaria, en el sentido de que más del 50 % de las empresas estén afectadas. Al contrario, la correlación entre el rasgo de diferenciación aplicado y el domicilio de la empresa debe poder apreciarse en la inmensa mayoría de los casos.²⁷

60. No obstante, este elemento cuantitativo puede causar notables dificultades al aplicar el Derecho. En efecto, el resultado del examen depende de qué parámetros de referencia se seleccionen en cada caso. Así, en el asunto *Hervis Sport* el Tribunal de Justicia preguntó si la mayoría de las sociedades vinculadas *incluidas en el tramo superior del impuesto específico* lo estaban a sociedades matrices extranjeras.²⁸

61. Sin embargo, difícilmente se puede justificar que se seleccione como criterio general solo el tramo superior del impuesto. No es comprensible por qué solamente ese tramo debe ser decisivo para determinar el carácter discriminatorio. Cuantos más tramos de progresividad tenga un impuesto, más discutible será un examen basado únicamente en el tramo impositivo más alto. Este enfoque fracasará del todo en los impuestos con una curva de progresión continua, sin tramos, como ocurre con frecuencia en la tributación sobre la renta de las personas físicas.

62. Tampoco convence la propuesta de la Comisión, consistente en preguntar si la mayor parte de la recaudación total del impuesto específico es soportada por empresas extranjeras.²⁹ No es ese un indicador fiable de una correlación, sino uno más bien aleatorio. Por una parte, como señala Hungría, así ocurriría probablemente también en este caso concreto si se tratase de un impuesto proporcional, que también la Comisión considera, con razón, no problemático. Además, este criterio se cumpliría siempre que el mercado esté dominado mayoritariamente por empresas extranjeras.

23 Véase la sentencia de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros* (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 13.

24 Véase la sentencia de 1 de junio de 2010, *Blanco Pérez y Chao Gómez* (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 119, acerca de la libertad de establecimiento; acerca de la libre circulación de trabajadores véanse también las sentencias de 2 de marzo de 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152), apartado 36; de 5 de diciembre de 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799), apartado 26; de 28 de junio de 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399), apartado 41, y de 10 de septiembre de 2009, *Comisión/Alemania* (C-269/07, EU:C:2009:527).

25 En ese sentido, las sentencias de 9 de mayo de 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185), apartado 14, y de 5 de diciembre de 1989, *Comisión/Italia* (C-3/88, EU:C:1989:606), apartado 9, acerca de la libertad de establecimiento.

26 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 40; en el asunto *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), punto 38, y en el asunto *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8), punto 36.

27 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 41.

28 Sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 45.

29 En este sentido en el apartado 40 de sus observaciones escritas.

63. Por otra parte, no estarían incluidos, por ejemplo, aquellos casos en que unas pocas empresas extranjeras están sometidas a tipos impositivos muy notables, mientras que muchas empresas nacionales más pequeñas con tipos impositivos bajos contribuyen tanto a la recaudación total del impuesto específico que habría que negar la correlación. Por tanto, hacer depender de dicha aportación de las empresas nacionales más pequeñas el carácter discriminatorio arrojaría resultados aleatorios y, en consecuencia, no tiene sentido.

64. Lo mismo sucede si atendemos al tipo impositivo medio. Como la diferencia de trato en los impuestos progresivos radica solo en la aplicación de diferentes tipos impositivos *medios*, a lo sumo se podría preguntar si en la inmensa mayoría de los casos todas las empresas extranjeras se encuentran en desventaja con respecto a ese tipo impositivo comparándolas con las empresas nacionales. Así ocurriría solamente si en la gran mayoría de los casos dicho tipo impositivo medio fuera mucho más elevado que el tipo medio al que están sometidas las empresas nacionales. De la petición de decisión prejudicial y de las cifras aportadas por las partes no se desprende de forma inequívoca que sea ese el caso en el presente asunto.

65. Sin embargo, el carácter discriminatorio dependería una vez más en última instancia del tipo impositivo medio de las pequeñas empresas nacionales. También esto daría lugar a resultados aleatorios y, por lo tanto, no tiene sentido. De repente, los Estados miembros que intentan atraer específicamente a inversores extranjeros ya no podrían recaudar un impuesto progresivo sobre la renta, pues los nuevos inversores, como resultado de su éxito económico, soportarían la mayor parte de la recaudación del impuesto (ya sea en términos absolutos o a través de sus tipos impositivos medios más altos), que precisamente es el objetivo perseguido. Esto sería un resultado absurdo, lo que demuestra que un análisis cuantitativo no conduce al objetivo propuesto.

66. Además de las dificultades de cálculo descritas (puntos 59 y siguientes de las presentes conclusiones), un examen puramente cuantitativo también tiene el inconveniente de que causa una considerable inseguridad jurídica, a menos que se establezca un umbral específico.³⁰ Pero también un umbral específico daría lugar a problemas subsiguientes, como la difícil conciliación entre estadísticas contradictorias y fluctuaciones en las cifras a lo largo del tiempo. Así, en el presente asunto, el número de empresas «nacionales» incluidas en los dos tramos impositivos más altos se triplicó en dos años (pasó del 10 % al 30 %).

67. Por ejemplo, según los informes de prensa, también el «impuesto digital» recientemente aprobado en Francia afecta en la actualidad a un conjunto de aproximadamente veintiséis empresas, de las cuales solo cuatro están establecidas en Francia. Si una modificación de las cifras durante el próximo año diera lugar a una evaluación jurídica diferente, la existencia o no de una restricción de las libertades fundamentales (suponiendo que las otras veintidós empresas puedan invocar las libertades fundamentales) siempre dependería de unas estadísticas que no estarían disponibles hasta años después.

68. Adicionalmente, causa problemas considerables el hecho de que, para fijar un criterio cuantitativo, haya que atender a los accionistas de sociedades con capital flotante (sociedades anónimas con miles de accionistas). Tampoco está claro, además, cómo calificar una sociedad con dos socios cuando uno de los socios reside en el extranjero y el otro en territorio nacional. Si se atiende a los accionistas, como hacen la Comisión y el órgano jurisdiccional remitente, ¿no sería necesario, en el caso de los grupos de empresa más grandes, atender únicamente a la cúspide del grupo (es decir, a la sociedad matriz del grupo) y a sus accionistas a los efectos de determinar si la empresa afectada es realmente una empresa de otro país de la Unión, una empresa de un tercer país o una empresa nacional?

30 En la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 38, el Tribunal de Justicia parece haber asumido que el 61,5 % o el 52 % no son suficientes para apreciar una discriminación indirecta, sin concretar qué umbral debería haberse alcanzado.

69. En el presente asunto, el Tribunal de Justicia desconoce la estructura accionarial de la sociedad matriz o de la matriz real del grupo de empresas. Este caso muestra muy bien la inutilidad de un enfoque cuantitativo, en particular de uno basado en la estructura accionarial de una sociedad.

ii) Criterio cualitativo

70. Por lo tanto, me parece más importante que este elemento puramente cuantitativo el criterio cualitativo, utilizado ahora con mayor frecuencia por el Tribunal de Justicia, según el cual la característica distintiva debe afectar, *típicamente o por su propia naturaleza*, a sociedades extranjeras.³¹ En consecuencia, una conexión meramente aleatoria, por muy notable que sea en términos cuantitativos, no puede ser suficiente, en principio, para fundamentar una discriminación indirecta.

71. Sin embargo, el criterio de la correlación por naturaleza debe concretarse en detalle. El Tribunal de Justicia ha apreciado una correlación por naturaleza, por ejemplo, cuando, para conceder autorizaciones de establecimiento, se ha dado preferencia a los farmacéuticos que ya habían ejercido sus funciones en territorio nacional.³² Dicha apreciación se fundamentó en la acertada consideración de que la correlación entre el domicilio y el lugar de actividad de una empresa sigue una cierta lógica interna o tipicidad y no se basa solamente en la estructura aleatoria de un mercado o sector empresarial concretos.

72. Lo mismo se aplica, como recientemente ha expuesto el Abogado General Wahl,³³ a los propietarios de vehículos matriculados en un Estado miembro, que son en su gran mayoría nacionales de ese Estado miembro, ya que la matriculación de los vehículos se vincula a la residencia de sus titulares. También es un caso como el descrito la elección de un elemento de conexión que solo pueden satisfacer los vehículos fabricados en el extranjero debido a que en territorio nacional no se fabrican ese tipo de vehículos.³⁴

73. Además, también debe estimarse una correlación por naturaleza en el caso de la característica consistente en la obtención de «ingresos imposables». El trasfondo aquí es que el Derecho en materia de fiscalidad de las empresas se caracteriza por la dualidad entre los ingresos obtenidos y sujetos al impuesto en territorio nacional, por una parte, y los obtenidos en el extranjero y, por tanto, no sujetos al impuesto en territorio nacional, por otra parte. En consecuencia, si una ventaja se vincula a la obtención simultánea de ingresos imposables, dicha ventaja tendrá una correlación, por su propia naturaleza, con una ventaja para las empresas nacionales.³⁵

74. Por tanto, es determinante una conexión inherente a la característica distintiva que, incluso considerada en abstracto, permita presumir claramente la probabilidad de una correlación en la inmensa mayoría de los casos.

31 Véanse las sentencias de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), apartado 36, acerca de la libre circulación de trabajadores; de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799), apartado 26; de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), apartado 41; de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 119, acerca de la libertad de establecimiento; de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Alemania (C-269/07, EU:C:2009:527), y de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 13. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), punto 38, y en el asunto Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8), punto 36; todavía en otro sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), puntos 42 y ss.

32 Sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 122.

33 Conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Austria/Alemania (C-591/17, EU:C:2019:99), punto 47.

34 Sentencia de 9 de mayo de 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185), apartados 14 y 16.

35 Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8), punto 38.

75. Si se aplican estos principios al presente asunto, la cuestión decisiva es si la cuantía del volumen de negocios de una empresa está en correlación, por su propia naturaleza, con el domicilio (extranjero) de una empresa o de sus accionistas mayoritarios. A este respecto ya expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto *Hervis Sport* que es cierto que, por lo general, las empresas con mayor volumen de negocios pueden tener mayor tendencia a operar en el mercado interior más allá de las fronteras nacionales, y, por ese motivo, posiblemente exista una cierta probabilidad de que tales empresas también operen en otros Estados miembros.³⁶

76. Sin embargo, esto no es suficiente por sí solo. Las empresas con alto volumen de negocios también pueden perfectamente estar en manos de residentes.³⁷ Esto es válido en particular cuando, como aquí sucede (véase el artículo 3, apartado 2, de la Ley relativa al Impuesto Específico), se atiende al volumen de negocios generado en territorio nacional y no al volumen de negocios a escala mundial. No se aprecia razón alguna por la que, como norma general, haya que asumir que las empresas extranjeras que operan en Hungría alcanzarán *en Hungría* un volumen de negocios superior al de las empresas nacionales a través de las ventas al por menor.

77. En otras palabras, el criterio del volumen de negocios no es, por su propia naturaleza, una característica de distinción transfronteriza, sino una característica de distinción neutra. El volumen de negocios como base imponible para liquidar un impuesto directo es tan neutro como lo es, por ejemplo, el beneficio (o el patrimonio). Las libertades fundamentales no favorecen ni una cosa ni la otra. En este sentido, existe una «aleatoriedad» histórica en el mercado húngaro del comercio minorista que posiblemente haya sido aprovechada por el legislador húngaro de forma deliberada (acerca de esta problemática, véanse los puntos 79 y siguientes de las presentes conclusiones).

78. Esta apreciación queda confirmada por las estadísticas presentadas al Tribunal de Justicia. Así, una de las estadísticas del procedimiento *Vodafone (C-75/18)* muestra que en Hungría, entre los diez principales contribuyentes al impuesto de sociedades en 2010, solo había tres empresas que no eran propiedad de accionistas extranjeros. Al parecer, la economía húngara en su conjunto se caracteriza por un alto porcentaje de empresas exitosas (es decir, grandes, con un elevado volumen de negocios y resultados satisfactorios) en manos de accionistas extranjeros. Según indica Hungría, hay importantes sectores de la economía húngara (por ejemplo, la industria de transformación) en manos fundamentalmente de sociedades extrañas que generan entre el 85 % y el 97 % de todo el volumen de negocios.³⁸ Sin embargo, esta circunstancia con causas aparentemente históricas no da lugar a que tenga un efecto discriminatorio indirecto todo impuesto adicional que grave más a las empresas con éxito en el mercado.

2) Efectos de un trato desfavorable consciente y deliberado

79. Sin embargo, la Comisión también aduce que el legislador húngaro ha provocado consciente y deliberadamente el efecto discriminatorio del impuesto específico. Para apoyar esta alegación hace referencia a declaraciones realizadas en el debate parlamentario correspondiente, así como a extractos de documentos del Gobierno.

80. A este respecto, se suscita la cuestión de si cabe estimar una restricción de una libertad fundamental también cuando un criterio de diferenciación que, por su propia naturaleza, no es discriminatorio, subjetivamente fue elegido de un modo consciente para tratar desfavorablemente en una proporción cuantitativamente elevada a empresas que, por regla general, son propiedad de accionistas extranjeros. Dicha intención deberá ser jurídicamente relevante (i) y estar debidamente acreditada (ii).

36 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531)*, punto 51.

37 En ese mismo sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531)*, punto 51.

38 Véase en este sentido el apartado 53 de sus observaciones escritas.

i) Relevancia de la intención política para la evaluación de la discriminación indirecta

81. Percibo ciertos riesgos en un análisis subjetivo de una discriminación indirecta que debería determinarse de un modo objetivo.³⁹ En particular, las incertidumbres asociadas con la determinación de la voluntad discriminatoria subjetiva de un Estado miembro suscitan reservas⁴⁰ y generan problemas subsiguientes (por ejemplo, de prueba).

82. Aun así, en mi opinión, la respuesta ha de ser en principio (con requisitos muy estrictos) afirmativa, especialmente atendiendo a la finalidad del criterio cualitativo en el contexto de la discriminación indirecta (véanse los puntos 55 y 70 y siguientes de las presentes conclusiones) y a la prohibición del abuso de derecho reconocida en el Derecho de la Unión (o a la prohibición de comportamientos contradictorios).

83. En efecto, la finalidad del criterio cualitativo es excluir del ámbito de la discriminación indirecta las correlaciones cuantitativas puramente aleatorias. Este criterio protege en cierto modo la soberanía fiscal del Estado miembro frente a restricciones impuestas por el Derecho de la Unión que, desde un punto de vista puramente cuantitativo, pudieran resultar de una mera predominancia aleatoria de contribuyentes extranjeros en un ámbito concreto. Sin embargo, cuando la correlación se elige consciente y exclusivamente con esa forma para discriminar deliberadamente a los contribuyentes extranjeros, faltará precisamente esa aleatoriedad y, por tanto, la necesidad de protección del Estado miembro.

84. Este planteamiento se puede apoyar en el principio general del Derecho de la prohibición del abuso de derecho,⁴¹ que rige en toda la Unión no solo para los contribuyentes (véase entretanto, para toda la Unión, el artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164).⁴² Al igual que el Abogado General Campos Sánchez-Bordona,⁴³ considero que los Estados miembros, en el fondo, también están sometidos a este principio general del Derecho en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3.

85. En ese sentido, el Tribunal de Justicia ya ha resuelto que el Derecho de la Unión se asienta en la premisa fundamental de que cada Estado miembro comparte con todos los demás Estados miembros —y reconoce que estos comparten con él— una serie de valores comunes en los que se fundamenta la Unión, como se establece en el artículo 2 TUE. Precisamente en este contexto incumbe a los Estados miembros, singularmente en virtud del principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo primero, asegurar en sus respectivos territorios la aplicación y el respeto del Derecho de la Unión y adoptar, con este fin, todas las medidas generales o particulares apropiadas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión.⁴⁴

39 Conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Austria/Alemania (C-591/17, EU:C:2019:99), puntos 71 y 72, que, en referencia a la sentencia de 16 de septiembre de 2004, Comisión/España (C-227/01, EU:C:2004:528), apartados 56 y ss., señalan acertadamente que la valoración en el marco de un procedimiento por incumplimiento es de carácter objetivo. Pues bien, nada distinto cabe aplicar a una petición de decisión prejudicial, ya que en ambos casos se trata de valorar la discriminación.

40 Véanse, entre otras, las reservas tan acertadas que se formulan en las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Austria/Alemania (C-591/17, EU:C:2019:99), puntos 70 y ss.

41 Véase, por ejemplo, la sentencia de 5 de julio de 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), apartado 38.

42 Directiva del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO 2016, L 193, p. 1).

43 Conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Wightman y otros (C-621/18, EU:C:2018:978), puntos 153 y 170.

44 Sentencia de 6 de marzo de 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158), apartado 34; dictamen 2/13 (Adhesión de la Unión al CEDH), de 18 de diciembre de 2014 (EU:C:2014:2454), apartados 168 y 173, y dictamen 1/09 (Acuerdo de creación de un sistema unificado de resolución de litigios en materia de patentes), de 8 de marzo de 2011 (EU:C:2011:123), apartado 68.

86. En particular, el artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo tercero, exige que los Estados miembros se abstengan de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión. Sin embargo, si las competencias nacionales existentes (en este caso, la introducción de otro impuesto que grava la renta) se ejercen consciente y exclusivamente en una forma destinada a perjudicar solo a las empresas extranjeras y restringir así sus libertades fundamentales concedidas por el Derecho de la Unión (socavando con ello el Derecho de la Unión), se contraviene el espíritu del artículo 4 TUE, apartado 3, lo cual puede, en determinadas circunstancias, constituir un abuso de derecho. En ese caso cabe apreciar también que existe una discriminación indirecta.

87. No obstante, de las reservas expresadas anteriormente resulta también que debe tratarse de una excepción muy limitada, que debe aplicarse estrictamente a fin de tener en cuenta la autonomía de los Estados miembros y que exige pruebas concretas. Un caso de abuso de derecho por parte de un Estado miembro que provoca una restricción indirecta de la libertad fundamental no debe, en ningún caso, ser asumido a la ligera, sobre la base de meras especulaciones, de estadísticas insuficientemente acreditadas, de declaraciones aisladas de políticos⁴⁵ o de otras suposiciones.

88. A tal efecto deben existir indicios inequívocos de que el trato desfavorable a las sociedades extranjeras era el objetivo principal de la medida, que ha sido percibida y apoyada como tal por el Estado miembro (y no solo por algunas personas implicadas), y, como en otros supuestos de abuso, no ha de poder apreciarse ninguna otra razón objetiva para el régimen adoptado.

ii) Prueba de una intención relevante de discriminar

89. En el presente asunto existen serias dudas al respecto. Por una parte, la Comisión fundamenta la intención de discriminar en su observación de que la línea que separa el tramo de volúmenes de negocios más elevado (superior a 100 000 millones de HUF) del tramo intermedio (entre 30 000 millones y 100 000 millones de HUF) es casi exactamente la línea divisoria entre empresas nacionales y extranjeras.

90. Sin embargo, esto no puede extraerse del todo de las cifras facilitadas, aunque los dos tramos impositivos más elevados incluyan ciertamente a una mayoría de empresas de las que son titulares extranjeros, ya que también el tercer tramo incluye a numerosas empresas de las que son titulares nacionales de otros Estados miembros distintos de Hungría. Al menos desde 2012 también el segundo tramo del impuesto engloba un 30 % de empresas en manos de nacionales húngaros. Por tanto, no cabe hablar de una línea divisoria clara, porque la proporción de empresas participadas por extranjeros que «disfrutan» también de un tipo impositivo más bajo es demasiado alta. Por lo demás, no consta el porcentaje de empresas participadas por extranjeros que se benefician asimismo de la exención fiscal.

91. Si la economía húngara en el ámbito del comercio al por menor se caracteriza realmente, como sugiere el órgano jurisdiccional remitente, por un modelo de organización con muchos pequeños comerciantes minoristas que operan bajo una única enseña (modelo de franquicia), la consecuencia lógica es el resultado que se acaba de exponer. Probablemente muchos sujetos pasivos alcanzan en total el mismo volumen de negocios, pero cada uno de ellos tiene solamente un reducido volumen de negocios, sujeto también al tipo impositivo más bajo. En definitiva, Tesco, con su modelo de organización centralizado, no compite tampoco con el conjunto de los demás comerciantes minoristas húngaros sujetos al impuesto, sino únicamente con cada uno de los comerciantes minoristas (independientes) sujetos al impuesto.

⁴⁵ Las declaraciones de políticos, en particular durante una campaña electoral, no son suficientes, como acertadamente se destaca en las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Austria/Alemania (C-591/17, EU:C:2019:99), puntos 70 y 71, y lo mismo sucede con los debates parlamentarios públicos, a los que se ha referido, entre otros, la Comisión en el presente asunto.

92. Ahora bien, ¿hace la centralización del resto del comercio al por menor europeo (muchos establecimientos comerciales en manos de un único sujeto pasivo) que una tributación progresiva sobre la renta que grave el comercio al por menor en Hungría constituya un abuso en cuanto una cadena minorista europea se haya establecido, con su modelo de organización, en Hungría?

93. Tengo mis dudas. En particular, a Tesco no se le impidió adaptar su estructura organizativa a las nuevas circunstancias impositivas y operar sus filiales también en régimen de franquicia. Sería asimismo posible una estructura organizativa con varias personas jurídicas sujetas a control. Siempre que no se aplique la regla de consolidación, esto haría que disminuyese también el tipo impositivo medio. El gravamen depende, por tanto, de la forma jurídica elegida. Pues bien, las libertades fundamentales no exigen una fiscalidad que resulte neutra respecto de la forma jurídica,⁴⁶ sino únicamente una que no discrimine a los supuestos transfronterizos. En este sentido, el hecho de que una determinada forma de organización centralizada resulte gravada en mayor medida tampoco puede ser considerado, *per se*, constitutivo de abuso.

94. Por otra parte, los términos del debate parlamentario relativo a la introducción de un denominado impuesto de crisis (Hungría trataba así de volver a cumplir los criterios de déficit presupuestario de la Unión), se parecen mucho al actual debate sobre el fenómeno BEPS.⁴⁷ También el debate parlamentario húngaro giró a grandes rasgos en torno al problema de que los grandes grupos multinacionales logran reducir al mínimo sus beneficios en Hungría, de modo que la carga fiscal es soportada principalmente por las pequeñas y medianas empresas, lo que se quería impedir en parte con la Ley relativa al Impuesto Específico. En este sentido, la normativa en materia del impuesto específico no se dirige tanto contra las empresas *extranjeras* como contra las empresas internacionales que operan más allá de las fronteras (*multinacionales*).

95. En ello radica también la razón objetiva que justifica la legislación tributaria controvertida. Como demuestra una estadística remitida al Tribunal de Justicia en el asunto Vodafone, solamente la mitad de las diez empresas con mayor volumen de negocios en Hungría pagó el impuesto sobre sociedades en 2010. Esto afecta tanto a empresas titularidad de nacionales húngaros como de otros ciudadanos de la Unión. De las siete empresas del sector del comercio al por menor con mayor volumen de negocios (todas titularidad de ciudadanos de la Unión no húngaros), incluso menos de la mitad pagaron el impuesto sobre sociedades. Esto puede guardar relación con pérdidas reales, pero la Comisión ha destacado repetidamente en la vista que el beneficio medio del sector del comercio minorista en Hungría era del 2,68 % del volumen de negocios, de lo cual debería resultar en realidad la correspondiente obligación de pagar el impuesto sobre sociedades. En este sentido, tampoco cabe excluir que el beneficio medio del 2,68 % del volumen de negocios se haya trasladado a países con menores impuestos. Establecer un vínculo entre la tributación y el volumen de negocios podría ser a todas luces un intento de remediar esta situación.

96. Por lo demás, todo esto está también en consonancia con el enfoque adoptado por la Comisión en el impuesto sobre los servicios digitales, previsto para toda la Unión.⁴⁸ También la Comisión intenta incrementar la aportación de las empresas multinacionales (principalmente de determinados terceros países) a los costes de los servicios públicos cuando generan beneficios en la Unión pero no están sujetas en la Unión a la tributación sobre la renta. Si la propia Comisión considera que un impuesto progresivo para determinadas empresas basado en el volumen de negocios es necesario para lograr la

⁴⁶ Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto X (C-68/15, EU:C:2016:886), punto 24. En este mismo sentido en definitiva las sentencias de 25 de febrero de 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), apartados 37 y ss., y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754), apartado 53.

⁴⁷ Este fenómeno se refiere, de forma simplificada, a la creatividad fiscal de los denominados grupos empresariales multinacionales, que, en el marco de los sistemas fiscales actuales, tienen posibilidades (legales) de reducir al mínimo sus bases imponibles en los países con altos impuestos y de trasladar beneficios a países con tipos impositivos más bajos (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

⁴⁸ Véase entre otros el considerando 23 de la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM(2018) 148 final], y la exposición de motivos en la página 2 de la propuesta, según la cual las normas en vigor relativas al impuesto sobre sociedades no son adecuadas para la economía digital.

equidad fiscal entre las empresas de mayor tamaño, que operan a escala global, y las más pequeñas, que operan (solamente) en Europa, será en principio difícil que un impuesto nacional similar que busca que las empresas más grandes participen en las cargas comunes de la sociedad en mayor medida que las más pequeñas pueda constituir un abuso de derecho.

97. En particular, la Comisión se refiere únicamente a las declaraciones de una serie de diputados durante el debate parlamentario y a extractos de documentos del Gobierno. Esto tampoco me parece suficiente para imputar a un Estado miembro un abuso de derecho. Si fueran suficientes las declaraciones en un debate parlamentario, entonces la oposición (o incluso un único diputado) tendría en sus manos torpedear cualquier decisión del legislador realizando las declaraciones correspondientes.

98. Dado que normalmente el Gobierno está vinculado por las decisiones del Parlamento, y no al revés, tengo reservas también sobre el hecho de basarse en algunos documentos del Gobierno. Es más importante la exposición de motivos oficial (jurídica) de la ley y no la justificación meramente política del contenido de la ley frente al electorado.⁴⁹ Sin embargo, de la exposición de motivos no se desprende que el objetivo del impuesto fuera gravar principalmente a los ciudadanos de la Unión no húngaros.

99. Por otra parte, el umbral de 500 millones de HUF para el primer tramo impositivo no afecta exclusivamente a empresas nacionales. Cualquier empresa nueva, nacional o extranjera, que opere en el mercado húngaro del comercio al por menor también se beneficia de este importe exento. En ese sentido, la estructura de la tarifa impositiva elegida favorece en particular a las empresas emergentes, las llamadas *start-ups*, frente a otras más grandes, ya consolidadas en el mercado.⁵⁰ Favorece igualmente —como ha señalado también Polonia en la vista— a empresas más pequeñas y medianas frente a los grandes grupos empresariales y, con ello, una estructura de mercado descentralizada. Si los umbrales de 30 000 millones y de 100 000 millones de HUF de volumen de negocios son «los mejores» umbrales o si no hubiera sido «mejor» otro importe —en la vista la Comisión «sugirió» un umbral de 10 a 50 millones de HUF— es una decisión del legislador nacional que ni el Tribunal de Justicia ni la Comisión pueden examinar, salvo que constituya un abuso de derecho.

100. Frente a ello, la Comisión ha destacado repetidamente en la vista que un impuesto sobre la renta que grave el volumen de negocios no tiene sentido («*makes no sense*»). Esta afirmación, que se basa en la tesis de que solo una tributación de la renta basada en el beneficio satisface el principio de la tributación en función de la capacidad económica, no me parece acertada.

101. Como ya expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport, la cuantía del volumen de negocios sí puede constituir un indicador característico de la capacidad contributiva. En ese sentido se puede aducir, por una parte, que sin un alto volumen de negocios es imposible obtener elevados beneficios y, por otra parte, que, debido a los costes fijos decrecientes por unidad, el rendimiento de cada operación adicional (rendimiento marginal) por regla general será cada vez mayor.⁵¹ Por consiguiente, no parece en modo alguno indefendible considerar el volumen de negocios, que es expresión del tamaño o de la posición de mercado y de los beneficios potenciales de una empresa, también como expresión de su capacidad financiera y gravarlo en esa medida.

49 Así lo señala también con acierto el Abogado General Wahl en sus conclusiones presentadas en el asunto Austria/Alemania (C-591/17, EU:C:2019:99), punto 70: «En este sentido, es irrelevante que algunos políticos alemanes declarasen abiertamente, en la campaña electoral, que introducirían una tasa para los conductores extranjeros que usaran las autopistas alemanas. Tales declaraciones probablemente sean una manifestación (parafraseando una famosa cita) de un fantasma que recorre Europa en los últimos años: el fantasma del populismo y el soberanismo.»

50 Es interesante señalar que la Comisión justifica la tarifa escalonada del impuesto sobre servicios digitales previsto indicando precisamente que el «umbral también permite excluir del nuevo impuesto a las pequeñas empresas y las empresas emergentes, para las que las cargas de cumplimiento vinculadas al mismo podrían tener un efecto desproporcionado», considerando 23 de la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM(2018) 148 final].

51 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 61. Véanse también, en este sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), punto 57.

102. Por tanto, la presunción general aplicada manifiestamente por el legislador húngaro de que, en principio, las empresas más grandes (es decir, con mayor volumen de negocios) también tienen una mayor capacidad financiera que las más pequeñas (a este respecto, véase también la exposición de motivos de la Ley relativa al Impuesto Específico) en cualquier caso no es absurda.⁵² También los bancos (privados) hacen distinciones en función del volumen de negocios del prestatario a la hora de conceder préstamos. Incluso el impuesto digital previsto para la Unión parece partir de esta presunción al gravar a las empresas solo a partir de un cierto volumen de negocios (con independencia de que obtengan realmente beneficios). Por tanto, el volumen de negocios quizá no sea un indicador ideal de la capacidad económica, pero tampoco es inadecuado.

103. A esto se suma que atender al volumen de negocios deja menos margen de maniobra para los modelos de creatividad fiscal de las empresas multinacionales, que es uno de los puntos clave del denominado debate BEPS de la última década y que fue, además, un aspecto relevante en el debate parlamentario húngaro. También la Comisión fundamenta en el considerando 23⁵³ su propuesta en relación con el impuesto digital previsto para la Unión alegando que «las empresas más grandes tienen la oportunidad de emprender prácticas de planificación fiscal agresiva».

c) Conclusión parcial

104. La introducción de un impuesto sobre la renta con efecto progresivo basado en el volumen de negocios para las empresas de comercio al por menor no constituye una restricción indirecta de las libertades fundamentales. Por una parte, el volumen de negocios, como criterio de conexión elegido por el legislador húngaro, no implica por su propia naturaleza un trato desfavorable hacia las situaciones con elementos transfronterizos. Por otra parte, en este sentido, a falta de pruebas suficientemente detalladas y en vista de que hay una razón objetiva para la configuración elegida, no se puede imputar al Estado miembro Hungría un abuso de derecho.

3. Con carácter subsidiario: justificación de la discriminación indirecta

105. En caso de que el Tribunal de Justicia acepte pese a todo la existencia de una discriminación indirecta, se debe preguntar con carácter subsidiario si el diferente tipo impositivo medio derivado de ello está justificado. Una restricción de las libertades fundamentales puede estar justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo.⁵⁴

a) Razones imperiosas de interés general

106. Como se desprende de la exposición de motivos de la Ley relativa al Impuesto Específico, el impuesto específico sirve para restablecer el equilibrio presupuestario del Estado con cargo a los sujetos pasivos cuya capacidad contributiva con respecto a las cargas públicas sea superior a la obligación tributaria general. Aunque el Tribunal de Justicia ha dejado claro que el restablecimiento

⁵² Véase asimismo en este sentido la sentencia de 16 de mayo de 2019, Polonia/Comisión (T-836/16 y T-624/17, EU:T:2019:338), apartados 75 y ss.

⁵³ Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM(2018) 148 final].

⁵⁴ Sentencias de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 42; de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172), apartado 73, y de 5 de octubre de 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586), apartado 17.

del equilibrio presupuestario mediante el incremento de los ingresos tributarios⁵⁵ no puede justificar una discriminación, en este caso el particular funcionamiento del impuesto no se justifica por meros intereses recaudatorios, sino por la conexión con la diferente capacidad económica de los contribuyentes, es decir, teniendo en cuenta el reparto equitativo de las cargas en la sociedad.

107. Pues bien, la diferente capacidad económica de un contribuyente puede justificar en principio que sea tratado de modo diferente.⁵⁶ Por consiguiente, se reconoce en Derecho tributario que, en principio, existe un interés legítimo del Estado en aplicar tipos impositivos progresivos. El hecho de que las personas con una mayor capacidad financiera también contribuyan de manera sobreproporcional a las cargas generales de la sociedad está muy extendido asimismo en los Estados miembros, al menos en el caso de los impuestos que se basan en el beneficio.⁵⁷ En muchos Estados miembros el principio de tributación según la capacidad económica es incluso un principio constitucional, consagrado en ocasiones expresamente en las constituciones,⁵⁸ o deducido en algunos casos por los más altos órganos jurisdiccionales a partir del principio de igualdad de trato.⁵⁹

108. En el Estado social esto tiene como trasfondo el objetivo de reducir la carga que recae sobre la parte más débil de la sociedad y redistribuir un poco, con ayuda de la legislación tributaria, los recursos financieros repartidos en parte de un modo injusto. Como con arreglo al artículo 3 TUE, apartado 3, párrafo segundo, la Unión no solo establece un mercado único, sino que fomenta asimismo la justicia social, también estas causas que tienen su origen en el Estado social pueden justificar en el Derecho de la Unión una tarifa impositiva progresiva. Esto es válido desde luego en el caso de un impuesto que no solo se aplica a las empresas, sino también a las personas físicas, como establece el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Ley relativa al Impuesto Específico. Incluso la Unión Europea aplica una tarifa progresiva a la tributación de los ingresos de sus funcionarios y empleados.⁶⁰

109. También el Tribunal de Justicia ha reconocido el principio de tributación según la capacidad económica, al menos como causa de justificación en el marco de la coherencia del régimen tributario.⁶¹ La cuantía del volumen de negocios es un indicador como mínimo razonable de la capacidad económica (véanse los puntos 100 y siguientes de las presentes conclusiones). Por consiguiente, la causa de justificación de una tributación basada en la capacidad financiera, en combinación con el principio del Estado social, puede justificar una restricción de las libertades fundamentales.

b) Proporcionalidad de la restricción

110. También es preciso que la restricción de la libertad fundamental sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.⁶²

55 Sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 44.

56 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 60, así como mis conclusiones presentadas en el asunto *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), punto 44.

57 Sobre el principio de capacidad económica a escala de la Unión, véase también Kokott, J.: *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, Múnich, 2018, § 3, apartados 54 y ss.

58 Véanse, por ejemplo, entre otros, el artículo 4, apartado 5, de la Constitución griega, el artículo 53, apartado 1, de la Constitución italiana, el artículo 31, apartado 1, de la Constitución española, el artículo 24, apartado 1, de la Constitución chipriota y, en particular, también los artículos O y XXX de la Ley Fundamental húngara.

59 Por ejemplo, en Alemania, entre otros, *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Federal), sentencia de 15 de enero de 2014 (1 BvR 1656/09, DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609), apartados 55 y ss.

60 Véase el artículo 4 del Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 260/68 del Consejo, de 29 de febrero de 1968, por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas (DO 1968, L 56, p. 8; EE 01/01, p. 136), con un tipo impositivo progresivo que va del 8 % al 45 %.

61 Sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), apartados 49 y 50.

62 Sentencias de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartado 25; de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 42; de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278), apartado 27; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), apartado 47; de 13 de diciembre de 2005, *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762), apartado 23, y de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), apartado 35.

1) Adecuación

111. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una norma nacional solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática.⁶³

112. A este respecto, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta el margen de apreciación del que disfrutaban los Estados miembros a la hora de adoptar leyes generales.⁶⁴ En particular, del legislador se demandan decisiones de naturaleza política, económica y social. Asimismo, ha de realizar valoraciones complejas.⁶⁵ Así pues, a falta de armonización por el Derecho de la Unión, el legislador nacional dispone en el ámbito del Derecho tributario de una cierta discrecionalidad a la hora de establecer un impuesto. Por tanto, para cumplir la exigencia de coherencia mencionada basta con que el impuesto específico no sea manifiestamente inadecuado para alcanzar el objetivo perseguido.⁶⁶

113. En la medida en que el impuesto específico atiende a la capacidad económica de las empresas sujetas al impuesto, parte de la suposición (véase el punto 102 de las presentes conclusiones) de que las empresas con un volumen de negocios superior tienen mayor capacidad financiera que aquellas con un volumen de negocios inferior.

114. Frente a dicha suposición, la Comisión aduce en este procedimiento que el volumen de negocios solo es indicativo del tamaño y de la posición de mercado de una empresa, pero no de su capacidad financiera. Afirma que el incremento del volumen de negocios no va acompañado automáticamente de un aumento del beneficio. Sostiene que, por tanto, no existe una relación directa entre el volumen de negocios y la capacidad financiera de una empresa. Esta argumentación por parte de la Comisión resulta sorprendente, puesto que, en el caso del impuesto sobre servicios digitales previsto a escala de la Unión, que se basa en el volumen de negocios, la motivación aducida es, en suma, exactamente la contraria.⁶⁷

115. En particular, para justificar la adecuación de la medida no es necesaria una relación *directa* entre el hecho imponible (en este caso, el volumen de negocios) y el objetivo del impuesto (en este caso, gravar la capacidad económica), como exige la Comisión. Unos requisitos tan estrictos menoscabarían el margen de apreciación de los Estados miembros. Por el contrario, solamente cabe apreciar que la medida no es adecuada si no se aprecia ninguna relación razonable. Sin embargo, en el presente asunto sí se puede identificar (véanse al respecto los puntos 101 y siguientes de las presentes conclusiones) una relación *indirecta* entre el volumen de negocios anual y la capacidad financiera.

63 Sentencias de 11 de junio de 2015, *Berlington Hungary y otros* (C-98/14, EU:C:2015:386), apartado 64; de 12 de julio de 2012, *HIT y HIT LARIX* (C-176/11, EU:C:2012:454), apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709), apartado 42.

64 Véanse las sentencias de 6 de noviembre de 2003, *Gambelli y otros* (C-243/01, EU:C:2003:597), apartado 63; de 21 de septiembre de 1999, *Läärä y otros* (C-124/97, EU:C:1999:435), apartados 14 y 15, y de 24 de marzo de 1994, *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119), apartado 61, todas ellas sobre juegos de azar, así como de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur y Factortame* (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), apartados 48 y ss., en materia de legislación alimentaria.

65 Acerca del criterio equivalente de examen para evaluar la actuación de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros, véase también la sentencia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur y Factortame* (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), apartado 47.

66 Véanse en este sentido mis conclusiones presentadas en el asunto *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), punto 48, y las sentencias del Tribunal de Justicia de 4 de mayo de 2016, *Polonia/Parlamento y Consejo* (C-358/14, EU:C:2016:323), apartado 79, y de 10 de diciembre de 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741), apartado 123 y jurisprudencia citada, sobre el margen de decisión del legislador de la Unión, que son trasladables al legislador nacional. Sobre el criterio equivalente de examen para evaluar la actuación de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros, también la sentencia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur y Factortame* (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), apartado 47.

67 En el impuesto sobre servicios digitales propuesto por la Comisión, basado en el volumen de negocios, se afirma, en el considerando 23, que el umbral basado en el volumen de negocios debería permitir limitar la aplicación del impuesto a las empresas de cierta envergadura, que son aquellas que se apoyan en gran medida en la explotación de una sólida posición en el mercado. Además, se afirma que el umbral permite excluir del nuevo impuesto a las pequeñas empresas y las empresas emergentes, para las que las cargas de cumplimiento vinculadas al mismo podrían tener un efecto desproporcionado. En la fundamentación relativa a este aspecto (pp. 11 y 12), la Comisión señala expresamente que estas empresas (con un mayor volumen de negocios), debido a su posición en el mercado, están en condiciones de beneficiarse en mayor medida, relativamente, de sus modelos de negocio que las empresas más pequeñas. Debido a esta «capacidad económica», tales empresas son consideradas particularmente «merecedoras de pagar impuestos» y quedan sujetas al impuesto.

116. Contrariamente a lo defendido por la Comisión en la vista, para la diferencia de trato no es determinante si la tarifa progresiva se aplica en un impuesto basado en el beneficio o en uno basado en el volumen de negocios. También el beneficio de una empresa es solamente un elemento de cálculo que representa una capacidad económica ficticia (que debe ser gravada) y que no siempre concuerda con la capacidad económica real. Esto se pone de manifiesto en el caso de las elevadas amortizaciones extraordinarias que reducen el beneficio solo de forma ficticia pero no en términos reales (las denominadas «reservas ocultas»), o en el caso de las llamadas ganancias por saneamiento (la renuncia a un crédito por parte de un acreedor de una empresa insolvente da lugar, desde el punto de vista contable, a un beneficio en el balance de esta empresa).

117. El problema, que aparece en ambos supuestos, de la tributación a pesar de pérdidas reales (o por ganancias ficticias) es una cuestión de Derecho nacional, que puede abordarlo mediante la exención o el aplazamiento de tal impuesto cuando haya de hecho pérdidas reales (es decir, no solo pérdidas contables) o solo beneficios contables (es decir, no haya beneficios reales).

118. A esto se suma que, en cierto modo, el volumen de negocios puede ser incluso más adecuado que el beneficio para reflejar la capacidad financiera de una empresa. En efecto, a diferencia del beneficio, el volumen de negocios admite en mucha menor medida una reducción del impuesto a través de la minoración de la base imponible o el traslado de beneficios, por ejemplo mediante precios de transferencia. Por lo tanto, tomar como referencia el volumen de negocios puede ser también un medio eficaz para combatir la planificación fiscal agresiva, como la Comisión señala acertadamente en su propuesta de impuesto sobre servicios digitales, basado en el volumen de negocios.⁶⁸

119. Por tanto, el impuesto específico húngaro no es manifiestamente inadecuado para alcanzar el objetivo mencionado de la tributación en función de la capacidad económica.

2) Necesidad

120. Un impuesto sobre la renta basado en el beneficio no es un medio menos restrictivo igualmente adecuado, sino un *aliud* respecto de un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios. La naturaleza del método de gravamen de la renta (basado en el volumen de negocios o en el beneficio) no indica, como se ha expuesto en el punto 116 de las presentes conclusiones, si también deberá pagarse el impuesto en caso de pérdidas reales.

121. Sería asimismo difícilmente compatible con la autonomía de los Estados miembros en materia de Derecho tributario que el Derecho de la Unión prescribiese, en el ámbito de los impuestos no armonizados, la técnica impositiva concreta. Una preferencia por un impuesto basado en el beneficio frente a un impuesto basado en el volumen de negocios no se deriva en cualquier caso del Derecho de la Unión.

122. Por otra parte, un impuesto sobre la renta basado en el beneficio tampoco es igualmente adecuado para alcanzar una fiscalidad eficiente y algo más resistente a las opciones de creatividad fiscal. Tomar como referencia el volumen de negocios como base imponible tiene la ventaja mencionada de que es más fácil determinarlo y permite en menor medida estrategias de elusión.

⁶⁸ Considerando 23 de la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM(2018) 148 final].

3) *Proporcionalidad*

123. La supuesta restricción de la libertad de establecimiento que se ha planteado con carácter subsidiario es proporcionada a los objetivos legítimos de la tributación en función de la capacidad económica, del cumplimiento de los criterios de estabilidad y de la lucha contra el abuso. Todos los objetivos indicados están reconocidos en la Unión y gozan en parte del máximo rango.

124. En particular, parece que el impuesto específico no hace imposible desarrollar una actividad económicamente rentable en el comercio húngaro al por menor. No parece tener un efecto asfixiante, como se ha demostrado en los últimos años. La propia Comisión ha expuesto en varias ocasiones que el beneficio medio en el sector del comercio minorista en Hungría era más elevado que el tipo máximo del impuesto específico, del 2,5 %, y, por tanto, con más motivo, más elevado que el tipo impositivo medio (que, en el caso de Tesco, era de entre el 2 % y el 2,2 %).⁶⁹

125. Es cierto que la tributación de la renta que de ahí se deriva (con un tipo impositivo del 2 % y un margen de beneficio del 2,68 % equivaldría a un tipo del 75 % del beneficio, mientras que con un tipo impositivo del 2,2 % y el mismo margen de beneficio equivaldría a un tipo del 82 % del beneficio) es considerable. No obstante, depende, por una parte, del margen de beneficio de Tesco, que el Tribunal de Justicia desconoce y en el que Tesco puede influir en cierta medida; por otra parte, el impuesto específico también reduce los beneficios, lo que da lugar a una reducción del impuesto sobre la renta basado en el beneficio, siempre que se paguen impuestos sobre la renta. A esto se suma que, desde el principio, el impuesto fue recaudado, como impuesto de crisis, solo durante tres años y, por lo tanto, era solo temporal.

126. La supuesta restricción de la libertad de establecimiento a través de un impuesto progresivo sobre la renta basado en el volumen de negocios con cargo a las empresas de comercio minorista con un elevado volumen de negocios estaría en todo caso justificada.

4. *Conclusión sobre la primera cuestión prejudicial*

127. Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE no se oponen al impuesto específico húngaro sobre el comercio al por menor.

C. Cuestiones prejudiciales segunda y tercera: incumplimiento de la prohibición de ayudas estatales

128. Las cuestiones prejudiciales segunda y tercera se refieren al carácter de ayuda de Estado del impuesto húngaro específico sobre el comercio al por menor, de naturaleza progresiva. Tal carácter lo aprecia el órgano jurisdiccional remitente en el hecho de que los sujetos pasivos que explotan varios establecimientos mercantiles «deban pagar efectivamente el impuesto específico correspondiente al tramo superior de un tipo impositivo marcadamente progresivo», mientras que los sujetos pasivos que operan con un único establecimiento comercial pero en régimen de franquicia, compitiendo con aquellos, «están incluidos de hecho en el tramo exento o se les aplica uno de los tipos impositivos inferiores siguientes a dicho tramo».

129. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente vincula el carácter de ayuda de Estado a un posible empleo de los ingresos procedentes del impuesto específico en favor de las empresas más pequeñas, no gravadas con el impuesto.

⁶⁹ Al menos así lo afirma la propia Tesco en el apartado 62 de sus observaciones escritas.

1. Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

130. Debe aclararse antes de nada si la petición de decisión prejudicial es admisible por lo que respecta a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, ya que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, los deudores de un tributo no pueden invocar, para eludir el pago de dicho tributo, que la exención de la que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado.⁷⁰

131. Ahora bien, si el tributo se utiliza para fines determinados y, en particular, para favorecer a otros empresarios, debe examinarse si los ingresos obtenidos con el tributo se están utilizando de un modo compatible con la normativa sobre ayudas estatales.⁷¹ En tal caso, el deudor tributario afectado también podrá impugnar su propio gravamen, que necesariamente estará vinculado al favorecimiento de terceros. No obstante, esto exige un vínculo de afectación obligatoria entre el impuesto y la ayuda de Estado. La recaudación del impuesto debe destinarse necesariamente a la financiación de la ayuda y afectar directamente a la cuantía de esta y, en consecuencia, a la valoración de la compatibilidad de esta ayuda con el mercado interior.⁷²

132. Ahora bien, en el presente asunto el destino de los recursos recaudados no favorece por ley a empresas particulares, sino que el gravamen de la demandante en el litigio principal se debe a un impuesto general que se destina a los presupuestos generales del Estado y que, por tanto, no favorece específicamente a un tercero. Por consiguiente, en el presente asunto la demandante solamente impugna una liquidación tributaria dirigida contra ella y considera que es ilegal porque otros sujetos pasivos no tributan en la misma medida.

133. Tampoco desvirtúa esta conclusión el hecho, apreciado por el órgano jurisdiccional remitente, de que, antes de la adopción del impuesto, ya estaban fijados los ingresos fiscales necesarios y, por tanto, el mínimo exento influyó en el tipo impositivo en los demás tramos del impuesto. Los ingresos procedentes del impuesto no se emplean por esta circunstancia en favor de otros competidores, sino que se siguen empleando en beneficio de la colectividad y para financiar las cargas públicas.

134. En consecuencia, Tesco no puede invocar ante los tribunales nacionales, para evitar el pago de este impuesto, la ilegalidad de la exención fiscal concedida a otras empresas.

135. Incluso en la sentencia *Air Liquide Industries Belgium*,⁷³ invocada por Tesco, el Tribunal de Justicia subrayó acertadamente que «los deudores de un impuesto no pueden invocar que la exención de que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho impuesto».⁷⁴

70 Sentencias de 6 de octubre de 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), apartado 21; de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartados 43 y ss.; de 27 de octubre de 2005, *Distribution Casino France y otros* (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), apartados 42 y ss., y de 20 de septiembre de 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456), apartado 80 y jurisprudencia citada.

71 Acerca de la relevancia de esta cuestión, véase, entre muchas, la sentencia de 27 de octubre de 2005, *Distribution Casino France y otros* (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), apartados 40, 41 y 45 y ss.

72 En este sentido, sentencias de 20 de septiembre de 2018, *Carrefour Hypermarchés y otros* (C-510/16, EU:C:2018:751), apartado 19; de 10 de noviembre de 2016, *DTS Distribuidora de Televisión Digital/Comisión* (C-449/14 P, EU:C:2016:848), apartado 68, y de 22 de diciembre de 2008, *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764), apartado 99.

73 Sentencia de 15 de junio de 2006 (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartados 25 y 26.

74 Sentencia de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartado 43.

136. En efecto, la «consecuencia lógica» de una ayuda contraria al mercado interior es su recuperación,⁷⁵ pero la no tributación de Tesco no constituiría una recuperación, sino que extendería la «ayuda estatal» a otra persona (aquí, Tesco) y con ello no se eliminaría la distorsión de la competencia sino que se reforzaría. En esto radica asimismo la diferencia fundamental respecto de aquellos supuestos en los que, si bien «solo» se impugna también ante el órgano jurisdiccional nacional una liquidación tributaria, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si puede aplicar una disposición nacional que supone un trato favorable.⁷⁶ En tales supuestos, el sujeto pasivo invoca una disposición nacional que le favorece y que constituye probablemente una ayuda de Estado.

137. A esto tampoco se puede oponer que es imposible la recuperación por la vía de una tributación *a posteriori* de las empresas más pequeñas, de modo que solo se plantea la eliminación del impuesto. Cuando excepcionalmente no sea posible la recuperación de la ayuda, entonces, conforme al artículo 14, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 659/1999,⁷⁷ no se podrá exigir su recuperación. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el principio según el cual «nadie está obligado a lo imposible» forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión.⁷⁸ Por lo tanto, incluso en un caso como el descrito, ni los artículos 107 TFUE y 108 TFUE ni las disposiciones del Reglamento citado prevén para el pasado una *extensión* de la ayuda a otras personas.

138. Tampoco de las recientes sentencias del Tribunal de Justicia en el asunto ANGED,⁷⁹ en relación con un impuesto español aplicable al comercio minorista (basado en la superficie), puede deducirse la admisibilidad de la cuestión prejudicial, contrariamente a lo que insinúa la Comisión. Aquel procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional trataba del examen de la propia ley (con efectos *erga omnes*) y no solo del examen de una liquidación tributaria particular. Por ello, en aquel procedimiento las apreciaciones sobre el artículo 107 TFUE eran como mínimo útiles para el órgano jurisdiccional remitente.

139. Tesco es libre de promover un control abstracto de la ley ante un órgano jurisdiccional nacional, pero en el presente asunto las cuestiones prejudiciales del órgano jurisdiccional remitente se limitan a la liquidación tributaria de Tesco y, por tanto, a la carga tributaria individual.

140. Habida cuenta de lo expuesto, no hay motivo ni necesidad para apartarse de la actual jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en virtud de la cual los deudores de un tributo no pueden invocar, para eludir el pago de dicho tributo, que la exención de la que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado.⁸⁰ Por tanto, por lo que se refiere a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, la petición de decisión prejudicial es inadmisibile.

75 Sentencias de 6 de noviembre de 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci (C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873), apartado 77; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity (C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990), apartado 116; de 1 de octubre de 2015, Electrabel y Dunamenti Erőmű/Comisión (C-357/14 P, EU:C:2015:642), apartado 111, y de 15 de diciembre de 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), apartado 113 y jurisprudencia citada.

76 Este era el supuesto que se planteaba, por ejemplo, en la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 Reglamento del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [108 TFUE] (DO 1999, L 83, p. 1).

78 Sentencia de 6 de noviembre de 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci (C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873), apartado 79; véase en este sentido, si bien en otro contexto, la sentencia de 3 de marzo de 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134), apartado 42.

79 Sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281) y ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291).

80 Sentencias de 6 de octubre de 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), apartado 21; de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartados 43 y ss.; de 27 de octubre de 2005, Distribution Casino France y otros (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), apartados 42 y ss., y de 20 de septiembre de 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456), apartado 80 y jurisprudencia citada.

2. Con carácter subsidiario: apreciación jurídica

141. En caso de que el Tribunal de Justicia declare, no obstante, admisibles las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, tendría que examinar si la tributación reducida de las medianas (en función del volumen de negocios) empresas o si la exención del impuesto de las pequeñas (en función del volumen de negocios) empresas puede calificarse de ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

142. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige, en primer lugar, que se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva al beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia.⁸¹

a) Sobre el concepto de ventaja

143. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado.⁸²

144. También una ventaja fiscal que, pese a no implicar la transferencia de fondos estatales, deje al beneficiario en una mejor situación financiera que a los demás sujetos pasivos puede estar comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1.⁸³ Así, se consideran ayudas de Estado, entre otras, las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que *normalmente* recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos.⁸⁴

145. No está claro tampoco en el presente asunto que haya una ventaja selectiva. Por lo que respecta a la exención fiscal y a la tributación reducida, no hay ni siquiera una ventaja. Ninguna de las empresas, grandes o pequeñas, tributa por un volumen de negocios de hasta 500 millones de HUF y todas están sujetas a un tipo muy reducido entre los 500 millones y los 30 000 millones de HUF y a un tipo reducido entre los 30 000 millones y los 100 000 millones de HUF. Esto se aplica también a Tesco.

146. A lo sumo, el tipo impositivo medio diferente resultante de la progresión podría suponer una ventaja en favor de los sujetos pasivos con un menor volumen de negocios.

81 Sentencias de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 38; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 53, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartado 40.

82 Sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 65, y de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 21.

83 Véanse, entre otras, las sentencias de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 72, y de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 14.

84 Sentencias de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 66; de 14 de enero de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartado 33; de 19 de marzo de 2013, Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión (C-399/10 P y C-401/10 P, EU:C:2013:175), apartado 101, y de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 13.

b) Selectividad de la ventaja en la legislación tributaria

1) Criterio de examen de la selectividad de una ley tributaria general

147. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se reitera continuamente, como punto de partida, que una disposición tributaria no es selectiva si se aplica sin distinción a todos los operadores económicos.⁸⁵ El hecho de que una disposición tributaria únicamente confiera una ventaja a las empresas que cumplan sus requisitos (aquí, que el volumen de negocios no supere ciertos umbrales) tampoco permite afirmar directamente la selectividad de la norma.⁸⁶ No obstante, está claro que las leyes tributarias generales también deben examinarse a la luz de la prohibición de ayudas conforme al artículo 107 TFUE.⁸⁷

148. A este respecto resulta determinante que los requisitos para acceder a la ventaja fiscal hayan sido elegidos sin carácter discriminatorio conforme a los criterios del sistema tributario nacional.⁸⁸ Para ello, en un primer momento se ha de identificar cuál es el régimen tributario común o «normal» vigente en el Estado miembro de que se trate. Precisamente a la luz de este régimen tributario común o «normal» deberá valorarse, en un segundo momento, si la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate supone una excepción injustificada y, por tanto, tiene carácter selectivo.⁸⁹

149. Esto último implica que exista una diferencia de trato entre empresas en una situación comparable que no pueda ser justificada.⁹⁰ El análisis de la selectividad es, en definitiva, un examen de la discriminación.⁹¹

150. Una medida que constituye una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede estar justificada si el Estado miembro de que se trate logra demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal.⁹² Por tanto, las diferenciaciones generales en el marco de un régimen tributario coherente difícilmente pueden constituir una ventaja selectiva.

85 Véanse, entre otras, las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 53 y ss.; de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23; de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 39; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 73, y de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 35.

86 Véase, en este sentido, en particular, las sentencias de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 24; de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 94; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 59, y de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 42.

87 Véanse, entre otras, las sentencias de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 72, y de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 14.

88 Véanse, en este sentido, también las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 54, y de 14 de enero de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartado 53; expresamente también, al margen del Derecho tributario, véase la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartados 53 y 55.

89 Véase, entre otras muchas, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 36.

90 Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 58; véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 40; de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 64 y 65, y de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión (C-159/01, EU:C:2004:246), apartados 42 y 43.

91 Conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Bélgica/Comisión (C-270/15 P, EU:C:2016:289), punto 29.

92 Sentencia de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 22, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 65 y jurisprudencia citada.

151. Varios Abogados Generales⁹³ han formulado ciertas reservas, sobre todo en lo que respecta a la determinación del marco de referencia correcto y a un control general de igualdad de todas las normas tributarias nacionales al mismo tiempo que se respeta la autonomía fiscal de los Estados miembros. Estas reservas pueden ser tomadas en consideración por medio de un parámetro de control mitigado de la coherencia de una ley tributaria general. En ese sentido, las diferenciaciones generales al crear el sistema de referencia solamente serán medidas selectivas si, desde el punto de vista del objetivo legal, no se sustentan sobre una base racional. Este parámetro de control mitigado se aplica, en particular, cuando, como ocurre en el presente asunto, se trata de leyes tributarias recién introducidas.

152. Por tanto, solamente cabe considerar una ventaja selectiva si, por una parte, la medida (en el presente asunto, el tipo impositivo progresivo) introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al régimen tributario de ese Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable⁹⁴ que es manifiesta.

153. Por otra parte, aunque se cumpla este requisito, el trato favorable puede estar justificado, según jurisprudencia reiterada, por la naturaleza o los objetivos generales del sistema en que se inserta, especialmente cuando una disposición tributaria se deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema fiscal nacional,⁹⁵ que simplemente deben ser razonables. Asimismo, también motivos no fiscales pero razonables pueden justificar una diferenciación, como se ha afirmado en el asunto ANGED, por ejemplo, respecto de motivos medioambientales y de ordenación del territorio en relación con un impuesto sobre la superficie minorista.⁹⁶

154. Si se considera con mayor detenimiento, esta idea también subyace a la sentencia fundamental dictada en el asunto Gibraltar,⁹⁷ en la que, en esencia, se apoyan Tesco⁹⁸ y la Comisión⁹⁹ en sus observaciones escritas. También en aquel asunto acababa de crearse el marco de referencia mediante una nueva ley, lo que en la práctica supuso que las sociedades extraterritoriales no fueran gravadas, aunque el recién introducido impuesto sobre la renta debía gravar de un modo uniforme a todas las empresas (al parecer también en función de su capacidad financiera). El legislador seleccionó en aquel caso criterios tales como la masa salarial y la ocupación de locales para una tributación de la renta basada en el beneficio. A este respecto, debido a que el Reino Unido no había alegado ninguna causa

93 Véanse las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) y mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), en los asuntos acumulados ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2017:853) y en los asuntos acumulados ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2017:854).

94 Véanse las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity (C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990), apartado 51; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 54; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartados 49 y 58; de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 35; de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 19; de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 42, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 49.

95 Véanse las sentencias de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 22, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 65 y 69; véanse, en este sentido y entre otras, las sentencias de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartados 42 y 43; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 145; de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 42, y de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión (173/73, EU:C:1974:71), apartado 33.

96 Sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291), apartados 40 y ss.; ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281), apartados 45 y ss., y ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartados 52 y ss.

97 Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732).

98 Véase el apartado 135 de las observaciones escritas de Tesco.

99 Véanse los apartados 79 y ss. de las observaciones escritas de la Comisión.

de justificación en el procedimiento por ayudas de Estado, el Tribunal de Justicia aceptó la constatación de incoherencia hecha por la Comisión,¹⁰⁰ porque ni la masa salarial ni la ocupación de locales son factores razonables para una tributación general y uniforme de la renta, que era el objetivo de la ley nacional.

155. La incoherencia puede ser indicativa en definitiva de un abuso de la legislación tributaria. Desde ese punto de vista, en aquel caso el contribuyente no eligió opciones abusivas para eludir el impuesto. Por el contrario, si se analiza la situación con objetividad, fue el Estado miembro quien «abusó» de su legislación tributaria para subvencionar a empresas concretas al margen de la normativa sobre ayudas estatales.

2) Aplicación al presente asunto

156. Debe examinarse el recién introducido impuesto específico sobre la renta para las empresas de comercio al por menor, de carácter progresivo y basado en el volumen de negocios, aplicando este parámetro de control. Se plantea en este contexto la pregunta de si es incoherente recaudar más impuestos (tanto en términos absolutos como relativos) de una empresa de comercio al por menor con un elevado volumen de negocios que de una con bajo volumen de negocios. Asimismo, se plantea la pregunta de si es incoherente que un sujeto pasivo con un solo establecimiento comercial (en el marco de un régimen de franquicia) esté sujeto a un tipo impositivo medio más bajo que un sujeto pasivo con cientos de establecimientos comerciales.

157. A este respecto procede examinar antes de nada si, en el marco del sistema fiscal del Estado miembro, existe una diferencia de trato que no pueda justificarse entre empresas que se encuentran en una situación comparable.

i) Diferencia de trato de empresas en situaciones comparables

158. En el caso de un impuesto como el del presente asunto, puede responderse fácilmente que no. Las grandes empresas de comercio al por menor y las más pequeñas se diferencian precisamente por su volumen de negocios y por la capacidad financiera que de él se deriva. Desde el punto de vista del Estado miembro —que, en el presente asunto, no es manifiestamente erróneo—, no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.¹⁰¹

159. Lo mismo se aplica a las posibilidades de las empresas más grandes de minimizar a través de medidas de creatividad fiscal la tributación de la renta basada en el beneficio. Tampoco es manifiestamente desacertado que esta posibilidad aumente con el tamaño de la empresa.

ii) Con carácter subsidiario: justificación de la diferencia de trato

160. Si el Tribunal de Justicia aprecia, no obstante, que se encuentran en una situación comparable una empresa de comercio al por menor con, por ejemplo, 500 000 euros/HUF anuales de volumen de negocios neto y una empresa de comercio al por menor con 100 000 millones de euros/HUF anuales de volumen de negocios neto, deberá examinarse si la diferencia de trato que implica el diferente tipo impositivo medio típico de un impuesto progresivo puede estar justificada.

¹⁰⁰ Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 149.

¹⁰¹ Seguramente también en este sentido la sentencia de 16 de mayo de 2019, Polonia/Comisión (T-836/16 y T-624/17, EU:T:2019:338), apartado 102.

161. Lo decisivo es —como ha destacado el Tribunal de Justicia en la sentencia *World Duty Free Group*—¹⁰² únicamente el examen de la diferencia de trato correspondiente con respecto al objetivo perseguido por la ley, en particular cuando, como aquí sucede, no hay una desviación del marco de referencia, sino que es la propia ley la que constituye el marco de referencia.

162. Sin embargo, a tal efecto no solo se tendrán en cuenta los objetivos mencionados explícitamente en la ley nacional, sino también los objetivos que resulten de la interpretación de esta.¹⁰³ De no ser así, se estaría atendiendo únicamente a la técnica legislativa, cuando, en realidad, el Tribunal de Justicia siempre ha destacado en su jurisprudencia que, en el marco de la normativa sobre ayudas estatales, las intervenciones estatales deben evaluarse en función de sus efectos, con independencia de las técnicas utilizadas.¹⁰⁴

163. Por tanto, es necesario dilucidar si la estructura progresiva de los tipos del impuesto específico húngaro no encuentra su razón de ser en la concreta Ley del impuesto, sino que persigue objetivos ajenos al sistema al margen de ella.¹⁰⁵

164. Como se ha expuesto anteriormente (puntos 106 y siguientes de las presentes conclusiones), el objetivo de la Ley que se indica explícitamente en la exposición de motivos es gravar la capacidad financiera, que, en el presente caso, se deriva de la cuantía del volumen de negocios. Asimismo (y esto es *per se* propio de una tarifa impositiva progresiva y, por tanto, inherente al sistema), también se persigue una cierta «función redistributiva» cuando se grava en mayor medida a los operadores más fuertes económicamente que a los operadores económicamente más débiles. La Comisión también reconoce como causa de justificación la «finalidad redistributiva» en relación con la naturaleza progresiva del impuesto sobre la renta en su Comunicación de 19 de julio de 2016 relativa al «concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107 TFUE, apartado 1».¹⁰⁶

165. Además, del proceso legislativo descrito al Tribunal de Justicia se desprende que se pretende también evitar la no tributación de las empresas con un elevado volumen de negocios que no aportan o solo aportan poco a los ingresos procedentes del impuesto sobre sociedades en Hungría.

166. Contrariamente a lo que al parecer opina la Comisión, gravar la renta proporcionalmente en función del beneficio tampoco es la única forma correcta («normal») de tributación, como también ha declarado recientemente el Tribunal de Justicia,¹⁰⁷ sino solo una de las *técnicas* para determinar numéricamente y gravar de un modo uniforme la capacidad económica del contribuyente que deba ser gravada (véase al respecto el punto 116 de las presentes conclusiones).

102 Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/*World Duty Free Group* y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 54, 67 y 74.

103 En ese sentido también la sentencia de 19 de diciembre de 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 45; en otro sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), apartados 52, 59 y 61: aunque al tributo subyacía también la idea de una tributación basada en la capacidad económica, el Tribunal de Justicia examinó únicamente los motivos extrafiscales de «protección del medio ambiente» y «ordenación del territorio» que figuraban expresamente en la exposición de motivos.

104 Sentencias de 28 de junio de 2018, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión* (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 91; de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 47; *ANGED* (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281), apartado 40, y *ANGED* (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291), apartado 35, y de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión* (C-487/06, EU:C:2008:757), apartado 89.

105 Así expresamente la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 70.

106 Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [DO 2016, C 262, p. 1 (31), apartado 139].

107 Sentencia de 16 de mayo de 2019, *Polonia/Comisión* (T-836/16 y T-624/17, EU:T:2019:338), apartados 65 y ss.

167. Es posible que, como la Comisión ha señalado con insistencia en la vista, un cálculo del beneficio a partir de una comparación del patrimonio empresarial sea más preciso que atender al volumen de negocios neto. No obstante, la repetida declaración de la Comisión de que tal impuesto «makes no sense» no me parece acertada, por una parte (véanse los puntos 100 y siguientes de las presentes conclusiones). Por otra parte, en la normativa sobre ayudas estatales no se pregunta por el sistema fiscal más razonable o más preciso, sino si hay un efecto distorsionador de la competencia entre dos competidores.

168. No se produce tal efecto si con el mismo volumen de negocios hay que pagar el mismo impuesto. Si con un mayor volumen de negocios hay que pagar un impuesto más elevado, existirá la misma «diferencia de trato» que si por un beneficio más elevado hay que pagar un impuesto más elevado. Puede decirse que esto es aplicable en el caso de un tipo impositivo proporcional (en tal caso se paga un impuesto más elevado en términos absolutos), y, en el caso de un tipo impositivo progresivo (en tal caso, tanto en términos absolutos como en términos relativos, se paga un impuesto más elevado), se deriva de las razones propias del sistema fiscal ya mencionadas (puntos 164 y 106 y siguientes de las presentes conclusiones).

169. La cuantía del volumen de negocios es indicativa (al menos no de un modo manifiestamente erróneo) de cierta capacidad financiera (véanse al respecto los puntos 113 y siguientes de las presentes conclusiones). En ese sentido, como la propia Comisión muestra con la propuesta de un impuesto sobre servicios digitales,¹⁰⁸ el volumen de negocios puede considerarse también un indicador (menos afinado) de una fuerza económica superior y, por tanto, de una mayor capacidad financiera.

170. Tampoco hay que nada que objetar desde el punto de vista del procedimiento administrativo si, mediante un umbral, se reduce el número de establecimientos comerciales sujetos al impuesto y que, por tanto, deban ser controlados. Así, por ejemplo, el Derecho de la Unión en materia del impuesto sobre el valor añadido tampoco grava a las llamadas pequeñas empresas (es decir, empresas cuyo volumen de negocios no supera un determinado «umbral de exención») (véanse los artículos 282 y siguientes de la Directiva del IVA).

171. Además, para los fines que se persiguen con la Ley es perfectamente lógico basarse en el volumen de negocios y no en el beneficio, porque el primero es más fácil de determinar (administración sencilla y efectiva)¹⁰⁹ y se presta menos a la elusión que, por ejemplo, los beneficios (véase el punto 118 de las presentes conclusiones). También la prevención de los abusos en la legislación tributaria puede constituir una causa de justificación en el marco de la normativa sobre ayudas estatales, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia.¹¹⁰

172. En mi opinión, la idea del principio de Estado social, que la Unión Europea reconoce en el artículo 3 TUE, apartado 3, justifica asimismo un tipo impositivo progresivo que, también en términos relativos, grave más a los contribuyentes con mayor capacidad financiera que a los que tienen menor capacidad financiera. Así ocurre desde el luego en el caso de un impuesto que se aplica también a las personas físicas (véase el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Ley relativa al Impuesto Específico).

108 Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM(2018) 148 final].

109 La propia Comisión también considera que la «gestionabilidad administrativa» es una causa de justificación [véase DO 2016, C 262, p. 1 (31), apartado 139].

110 Sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 51; en un sentido similar la sentencia de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros (C-308/01, EU:C:2004:252), apartados 73 y ss.

3. Conclusión

173. Como consecuencia de ello, el menor gravamen medio (en este caso, de las empresas con un menor volumen de negocios) que necesariamente implica una tarifa impositiva progresiva no constituye una ventaja selectiva para estas empresas.

D. Limitación de la modificación de liquidaciones tributarias en el caso de tributos contrarios al Derecho de la Unión

174. Con su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si es conforme con el Derecho de la Unión una práctica basada en el artículo 124/B de la Ley de Procedimiento General Tributario con arreglo a la cual la devolución de un impuesto contrario al Derecho de la Unión es más difícil en comparación con la devolución de impuestos ilegales con arreglo simplemente al Derecho nacional. Considero que esta cuestión prejudicial es inadmisibile, por dos motivos.

175. Si bien es cierto que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia, el Tribunal de Justicia puede negarse a pronunciarse sobre la cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas.¹¹¹

176. Las disposiciones administrativas relativas al Derecho procesal pertenecen al ámbito de la autonomía procesal e institucional de los Estados miembros, que está limitada por los principios de efectividad y de equivalencia.¹¹²

177. La firmeza de una resolución administrativa, adquirida al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías de recurso, contribuye a la seguridad jurídica. Debido a ello, el Derecho de la Unión no exige, en principio, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido tal firmeza.¹¹³ En nombre del principio de seguridad jurídica, los Estados miembros pueden exigir que una solicitud de revisión y revocación de una resolución administrativa firme y contraria al Derecho de la Unión según ha sido interpretado posteriormente por el Tribunal de Justicia sea presentada en un plazo razonable ante el órgano administrativo competente.¹¹⁴ En este sentido, en el presente asunto se plantea a lo sumo una vulneración del principio de equivalencia, siempre que verse sobre la modificación *a posteriori* de una liquidación tributaria firme. Ahora bien, esto exige que el supuesto de hecho relacionado con el Derecho de la Unión reciba un trato desfavorable.

111 Sentencias de 17 de septiembre de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230), apartado 32; de 30 de abril de 2014, Pflieger y otros (C-390/12, EU:C:2014:281), apartado 26; de 22 de junio de 2010, Melki y Abdeli (C-188/10 y C-189/10, EU:C:2010:363), apartado 27, y de 22 de enero de 2002, Canal Satellite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34), apartado 19.

112 Véanse en este sentido las sentencias de 17 de enero de 2019, Dzivev y otros (C-310/16, EU:C:2019:30), apartado 30, y de 2 de mayo de 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295), apartado 29.

113 Así expresamente en la sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17), apartado 24.

114 Sentencia de 12 de febrero de 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78), apartado 59, que cita las sentencias de 24 de septiembre de 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525), apartado 34; de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368), apartado 48, y de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188), apartado 5.

178. En este sentido, el Tribunal de Justicia no dispone en el presente asunto de la información necesaria de la que se deduzca que existe realmente tal diferencia de trato. El tenor del artículo 124/B no diferencia entre que el fundamento legal de la liquidación tributaria (la ley en la que se basa) sea contrario al Derecho de la Unión o sea inconstitucional. Por tanto, no se comprende cómo precisamente esta ley y la práctica del máximo órgano jurisdiccional húngaro que de ella se deriva dificultan únicamente la devolución de impuestos contrarios al Derecho de la Unión, pero no la de impuestos inconstitucionales. La información acerca de una posible práctica del máximo órgano jurisdiccional húngaro en sentido contrario no se recoge de manera suficientemente clara en la petición de decisión prejudicial. Las manifestaciones al respecto de los intervinientes son contradictorias y no está claro si esta práctica tiene incidencia en el litigio principal ni cómo la tiene. Tampoco las cuestiones formuladas por el Tribunal de Justicia en la vista han permitido aclarar este extremo.

179. Por otra parte, el contenido normativo del artículo 124/B, en relación con el artículo 128, apartado 2, de la Ley de Procedimiento General Tributario, parece referirse a la modificación de un impuesto ya liquidado de manera firme. También en sus observaciones escritas se ha limitado Tesco a explicar que con estas disposiciones se dificultan las declaraciones complementarias (esto es, una corrección de la autoliquidación practicada). Ahora bien, el presente asunto no versa sobre una declaración complementaria, sino que el procedimiento principal tiene por objeto una demanda de anulación de una liquidación tributaria emitida *a posteriori*, es decir, que versa sobre un impuesto que todavía no ha sido liquidado con carácter firme. Pues bien, el hecho de que no se permitan la impugnación y la modificación de una liquidación tributaria impugnada no es consecuencia de las normas citadas de Derecho húngaro.

180. Probablemente también por eso el órgano jurisdiccional remitente se limite a mencionar que Tesco ha solicitado «al tribunal, en un procedimiento contradictorio» que se cifre en cero la obligación tributaria que le corresponde. No queda claro a partir de ahí (y Tesco tampoco lo ha afirmado en la vista) que esto se haya producido en el procedimiento pendiente, en el marco de la impugnación de la liquidación tributaria, y que sea relevante en este contexto. Por el contrario: Hungría ha confirmado expresamente en la vista, en respuesta al Tribunal de Justicia, que en el procedimiento principal no se impide al órgano jurisdiccional remitente anular la liquidación tributaria impugnada si el Tribunal de Justicia declara que la Ley relativa al Impuesto Específico no es conforme con el Derecho de la Unión. Por tanto, la cuarta cuestión prejudicial no es pertinente para resolver la impugnación de la liquidación tributaria por parte de Tesco y es, por consiguiente, de carácter hipotético.

VI. Propuesta de resolución

181. Por las razones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) del siguiente modo:

- «1) La diferencia de imposición resultante de una tarifa progresiva no constituye una restricción indirecta de la libertad de establecimiento del artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE. Esto también se aplica si, en el caso de un impuesto que grava la renta en función del volumen de negocios, las empresas con mayor volumen de negocios resultan gravadas en mayor medida y estas se encuentran en la práctica en manos principalmente de accionistas extranjeros, salvo que se pueda demostrar que el Estado miembro ha incurrido en abuso de derecho. No ocurre así en el presente asunto.

- 2) La diferencia de imposición resultante de una tarifa progresiva no constituye una ventaja selectiva en favor de las empresas con menor volumen de negocios (es decir, no es una ayuda estatal), ni una empresa con mayor volumen de negocios puede invocarla para eludir sus propias obligaciones fiscales.»