



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 16 de marzo de 2021 *

[Texto rectificado mediante auto de 13 de abril de 2021]

«Recurso de casación — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Ayudas de Estado — Impuesto polaco en el sector del comercio minorista — Artículo 108 TFUE, apartado 2 — Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal — Elementos de determinación del sistema de referencia — Progresividad de los tipos — Existencia de una ventaja de carácter selectivo — Carga de la prueba»

En el asunto C-562/19 P,

que tiene por objeto un recurso de casación interpuesto, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 24 de julio de 2019,

Comisión Europea, representada por la Sra. K. Herrmann y los Sres. P.-J. Loewenthal y V. Bottka, en calidad de agentes,

parte recurrente en casación,

y en el que las otras partes en el procedimiento son:

[En su versión rectificada mediante auto de 13 de abril de 2021] **República de Polonia**, representada por los Sres. B. Majczyna, M. Rzotkiewicz y M. Szydło, en calidad de agentes,

parte demandante en primera instancia,

Hungría, representada por los Sres. M. Z. Fehér y G. Kóos, en calidad de agentes,

parte coadyuvante en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta, los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin y N. Wahl, Presidentes de Sala, y los Sres. M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin y F. Biltgen, la Sra. K. Jürimäe y los Sres. C. Lycourgos, P. G. Xuereb y N. Jääskinen, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

* Lengua de procedimiento: polaco.

Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de septiembre de 2020;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 15 de octubre de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante el presente recurso de casación, la Comisión Europea solicita que se anule la sentencia del Tribunal General de 16 de mayo de 2019, Polonia/Comisión (T-836/16 y T-624/17, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2019:338), mediante la que este anuló, por una parte, la Decisión C(2016) 5596 final de la Comisión, de 19 de septiembre de 2016, relativa a la medida SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) — Polonia — Impuesto polaco en el sector del comercio minorista, por la que se incoa el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, respecto de esta medida y se emplaza a la República de Polonia a suspender los tipos progresivos del impuesto en el sector del comercio minorista (en lo sucesivo, «Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal»), y, por otra parte, la Decisión (UE) 2018/160 de la Comisión, de 30 de junio de 2017, relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ejecutada por Polonia en concepto de impuesto al comercio minorista (DO 2018, L 29, p. 38; en lo sucesivo, «Decisión negativa») (en lo sucesivo, conjuntamente, «Decisiones controvertidas»).

Antecedentes del litigio

- 2 El Tribunal General expuso los antecedentes del litigio en los apartados 1 a 16 de la sentencia recurrida. Pueden resumirse del modo siguiente.
- 3 A principios de 2016, el Gobierno polaco consideró introducir un nuevo impuesto en el sector de la venta al por menor de mercancías, cuya base imponible sería el volumen de negocios y que tendría carácter progresivo.
- 4 Informada de ese proyecto, la Comisión envió a las autoridades polacas una solicitud de información indicando que los tipos impositivos progresivos sobre el volumen de negocios estaban, de hecho, vinculados al tamaño de la empresa y no a su rentabilidad, de modo que — según la Comisión— suponían una discriminación entre empresas y podían provocar graves perturbaciones del mercado. Según dicha institución, esos tipos establecen una desigualdad de trato entre empresas y, por lo tanto, debían considerarse selectivos. Al estimar que se cumplían todas las condiciones establecidas en el artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión llegó a la conclusión de que dichos tipos constituían «ayudas de Estado», en el sentido de dicha disposición.
- 5 El 6 de julio de 2016, la República de Polonia adoptó la Ley sobre el Impuesto en el Sector del Comercio Minorista, relativa a la venta al por menor de mercancías al consumidor persona física, que entró en vigor el 1 de septiembre de 2016 (en lo sucesivo, «medida fiscal controvertida»). Los sujetos pasivos del mencionado impuesto son todos los minoristas, independientemente de su estatuto jurídico, y la base imponible está constituida por el volumen de negocios mensual, en la

medida en que este supere los 17 millones de eslotis polacos (PLN) (aproximadamente 3 750 000 euros). Su tipo es cero por debajo de un volumen de negocios mensual equivalente a dicha cantidad y asciende al 0,8 % para el tramo de volumen de negocios mensual comprendido entre 17 y 170 millones de PLN (aproximadamente 37 500 000 euros) y al 1,4 % para el tramo de volumen de negocios mensual que supere esta última cantidad.

- 6 El 19 de septiembre de 2016, la Comisión adoptó la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal. Mediante esa Decisión, la Comisión no solo emplazó a las autoridades polacas a que presentasen sus observaciones, sino que también requirió, sobre la base del artículo 13, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9), que suspendieran inmediatamente la «aplicación del tipo progresivo de [la medida fiscal controvertida] hasta [la adopción de] una decisión sobre su compatibilidad con el mercado interior». Habida cuenta de esa Decisión, la República de Polonia suspendió la aplicación de la medida fiscal controvertida.
- 7 El 30 de junio de 2017, la Comisión dio por concluido el procedimiento de investigación formal adoptando la Decisión negativa. En esencia, consideró que la medida fiscal controvertida constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y que había sido ejecutada ilegalmente, de modo que las autoridades polacas debían cancelar definitivamente todos los pagos suspendidos en virtud de la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal. Dado que la medida fiscal controvertida no se había aplicado de forma concreta, la Comisión consideró que no procedía recuperar ayuda alguna de los beneficiarios.
- 8 En las Decisiones controvertidas, la Comisión justificó, en esencia, la calificación de «ayuda de estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, de la medida fiscal controvertida del siguiente modo.
- 9 Por lo que respecta a la imputabilidad de esa medida al Estado y a su financiación mediante fondos estatales, la Comisión consideró que, al optar por un impuesto progresivo sobre el volumen de negocios, la República de Polonia había renunciado a una parte de los recursos fiscales que habría percibido si todas las empresas hubieran sido gravadas con el mismo tipo efectivo medio. Así pues, la medida fiscal controvertida implicaba una transferencia de fondos estatales a favor de determinadas empresas.
- 10 En cuanto a la existencia de una ventaja, la Comisión recordó que las medidas que alivian las cargas normalmente soportadas por las empresas proporcionan, al igual que las prestaciones positivas, una ventaja. Indicó que las empresas con un volumen de negocios reducido se beneficiarían, como consecuencia de la aplicación de la medida fiscal controvertida, de un trato fiscal ventajoso en comparación con las demás empresas sujetas a dicho impuesto. En efecto, según la Comisión, los tipos impositivos medios nulos o inferiores de las empresas con un bajo volumen de negocios en comparación con los tipos impositivos medios más elevados de las empresas con un volumen de negocios más importante favorecía a las primeras.
- 11 En lo que atañe al examen del requisito de selectividad, que pretende determinar si la medida fiscal controvertida puede favorecer indebidamente a determinadas empresas, la Comisión estimó que el sistema fiscal de referencia pertinente estaba constituido por el impuesto en el sector del comercio minorista, también respecto a las empresas con un volumen de negocios inferior a 17 millones de PLN (aproximadamente 3 750 000 euros), pero sin que forme parte del mismo la estructura progresiva de tributación. Esa progresividad implicaba no solo tipos impositivos

marginales, sino también tipos impositivos medios, diferentes entre empresas, lo que constituía — según la Comisión— una excepción al mencionado sistema de referencia, que debía conllevar un tipo impositivo único.

- 12 Ahora bien, a juicio de la Comisión, esa excepción no está justificada por la naturaleza o la estructura general de dicho sistema de referencia. En efecto, en opinión de la Comisión, el objetivo de redistribución alegado por las autoridades polacas no era compatible con la elección de un impuesto centrado en torno al volumen de negocios, dado que grava a las empresas en función de su volumen de actividad, pero no en función de sus costes, de su rentabilidad, de su capacidad contributiva o de facilidades de las que, según las autoridades polacas, solo las grandes empresas pueden disfrutar.
- 13 Por último, la afirmación de las autoridades polacas de que la estructura progresiva de tributación permitía el mantenimiento del pequeño comercio frente a la gran distribución fue interpretada por la Comisión como la prueba de que aquellas pretendían influir en la estructura de la competencia en el mercado.

Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

- 14 El 30 de noviembre de 2016, la República de Polonia interpuso un recurso ante el Tribunal General solicitando la anulación de la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal (asunto T-836/16). Mediante decisión de 27 de abril de 2017, el Presidente de la Sala Novena del Tribunal General admitió la intervención de Hungría como coadyuvante en apoyo de las pretensiones de la República de Polonia.
- 15 El 13 de septiembre de 2017, la República de Polonia interpuso un segundo recurso ante el Tribunal General, solicitando la anulación de la Decisión negativa (asunto T-624/17). Mediante decisión de 12 de enero de 2018, el Presidente de la Sala Novena del Tribunal General admitió también la intervención de Hungría como coadyuvante en apoyo de las pretensiones de la República de Polonia en el contexto de ese segundo recurso.
- 16 Mediante decisión de 4 de julio de 2018, los asuntos T-836/16 y T-624/17 fueron acumulados por el Tribunal General a efectos de la fase oral del procedimiento, en virtud del artículo 68 de su Reglamento de Procedimiento.
- 17 En apoyo de su recurso contra la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal (asunto T-836/16), la República de Polonia invocaba cuatro motivos. El primer motivo se basaba en que la medida fiscal controvertida había sido calificada erróneamente de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, los motivos segundo y tercero estaban basados en que el requerimiento de suspensión adoptado por la Comisión infringía el artículo 13, apartado 1, del Reglamento 2015/1589 y el principio de proporcionalidad, y el cuarto motivo estaba basado en el carácter erróneo e insuficiente de la motivación de la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal.
- 18 En apoyo de su recurso contra la Decisión negativa (asunto T-624/17), la República de Polonia invocaba dos motivos, basados, en primer lugar, en que la medida fiscal controvertida había sido calificada erróneamente de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y, en segundo lugar, en el carácter erróneo e insuficiente de la motivación adoptada por la Comisión para justificar dicha Decisión.

- 19 Mediante la sentencia recurrida, el Tribunal General estimó el primer motivo formulado por la República de Polonia en el asunto T-624/17, declarando que la Comisión había considerado erróneamente que el establecimiento de un impuesto progresivo sobre el volumen de negocios generado por la venta al por menor de mercancías daba lugar a una ventaja selectiva. Asimismo, acogió el cuarto motivo planteado por la República de Polonia en el asunto T-836/16, declarando que la Comisión no podía calificar provisionalmente la medida fiscal controvertida de nueva ayuda sin basarse en la existencia de dudas legítimas sobre este extremo, dado el estado del expediente. En consecuencia, anuló las Decisiones controvertidas, incluido el requerimiento de suspensión de la medida fiscal controvertida que acompañaba a la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, sin pronunciarse sobre los demás motivos de que conocía.

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes

- 20 Mediante su recurso de casación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:
- Anule la sentencia recurrida.
 - Resuelva definitivamente el litigio, desestimando los motivos invocados en primera instancia por la República de Polonia contra las Decisiones controvertidas, y condene a esta en costas.
 - Con carácter subsidiario, devuelva el asunto al Tribunal General para que este se pronuncie sobre los motivos que aún no ha examinado.
- 21 La República de Polonia solicita al Tribunal de Justicia que:
- Desestime el recurso de casación por infundado.
 - Condene en costas a la Comisión.
- 22 Hungría, en apoyo de las pretensiones de la República de Polonia, solicita al Tribunal de Justicia que desestime el recurso de casación por infundado.

Sobre el recurso de casación

- 23 La Comisión formula dos motivos en apoyo de su recurso de casación.

Sobre el primer motivo de casación, basado en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1

- 24 Mediante su primer motivo de casación, la Comisión alega que, al declarar que el carácter progresivo de la medida fiscal controvertida no suponía una ventaja selectiva en favor de las empresas con un volumen de negocios poco elevado ligado a la venta al por menor de mercancías, el Tribunal General infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1. Según dicha institución, el Tribunal General incurrió en error de Derecho al interpretar y aplicar cada una de las tres etapas del análisis de la selectividad de esa medida. A este respecto, la Comisión estima, en primer lugar, que el Tribunal General consideró erróneamente que la progresividad del impuesto formaba parte del sistema de referencia a la luz del cual debía apreciarse la selectividad de la medida fiscal controvertida. A continuación, alega que el Tribunal General no podía examinar la

comparabilidad de las empresas sujetas a dicha medida a la luz de un objetivo distinto del objetivo fiscal de esta medida. Por último, la Comisión sostiene que, en el contexto del análisis de la justificación de la citada medida, el Tribunal General tuvo en cuenta erróneamente un objetivo, a saber, el objetivo de redistribución, que no está intrínsecamente vinculado a dicha medida.

- 25 La República de Polonia y Hungría se oponen a esas alegaciones.
- 26 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las intervenciones de los Estados miembros en las materias que no han sido objeto de armonización en el Derecho de la Unión no están excluidas del ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas al control de las ayudas de Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2006, *Bélgica y Forum 187/Comisión*, C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416, apartado 81). Así pues, los Estados miembros deben abstenerse de adoptar cualquier medida fiscal que pueda constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior.
- 27 A este respecto, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende también que la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (véase, en particular, la 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 53 y jurisprudencia citada).
- 28 En lo que se refiere al requisito de selectividad de la ventaja, inherente a la calificación de una medida de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, que constituye el único objeto de las alegaciones de la Comisión en el contexto del primer motivo de casación, de una jurisprudencia igualmente reiterada se desprende que este requisito requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 19 de diciembre de 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 29 Por otra parte, cuando la medida en cuestión se prevé como un régimen de ayudas y no como una ayuda individual, corresponde a la Comisión determinar si esa medida, aun cuando atribuya una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 30 de junio de 2016, *Bélgica/Comisión*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, apartado 49).
- 30 En lo que respecta concretamente a las medidas nacionales que confieren ventajas fiscales, ha de recordarse que una medida de este tipo que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación más favorable que a los restantes contribuyentes puede procurar una ventaja selectiva a los beneficiarios y constituye, por ello, una «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Así pues, se considera en particular una ayuda de Estado una intervención que alivia las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser una subvención, en el sentido estricto del término, es de la misma naturaleza y tiene efectos idénticos (véanse, en este sentido,

las sentencias de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, apartados 13 y 14, y 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, apartados 71 y 72). En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 23 y jurisprudencia citada).

- 31 En ese contexto, a efectos de calificar una medida fiscal nacional como «selectiva», la Comisión debe, en un primer momento, identificar el sistema de referencia o régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal controvertida supone una excepción al referido sistema de referencia, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a este último régimen, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 32 No obstante, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consiga demostrar que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben (véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión, C-159/01, EU:C:2004:246, apartados 42 y 43; de 29 de marzo de 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, apartado 40, y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 44).
- 33 A la luz de estas consideraciones, procede examinar si, en este caso, el Tribunal General incumplió lo dispuesto en el artículo 107 TFUE, apartado 1, tal como lo interpreta el Tribunal de Justicia, al declarar esencialmente que la Comisión no había demostrado que el carácter progresivo de la medida fiscal controvertida tuviera como consecuencia conceder una ventaja selectiva a «determinadas empresas o producciones».
- 34 Mediante la primera parte de su primer motivo de casación, la Comisión alega que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al reprocharle haber apreciado la eventual existencia de una ventaja selectiva a la luz de un sistema de referencia erróneo y al considerar que formaban parte de ese sistema de referencia los tipos impositivos progresivos adoptados por el legislador polaco.
- 35 Según la Comisión, la ventaja selectiva generada por la medida fiscal controvertida no reside en la existencia de una exención por la fracción del volumen de negocios inferior a una determinada cantidad, ya que todas las empresas afectadas se benefician de esa exención por la parte de su volumen de negocios que no supera el límite correspondiente al tramo exento, sino en la diferencia de tipos impositivos medios que resulta de la progresividad de los tipos. Esa diferencia favorece —según la Comisión— a las empresas que obtienen un volumen de negocios poco elevado al reducir injustificadamente la carga fiscal que les corresponde con respecto a la que soportan las demás empresas en el marco del sistema de referencia, que consiste, según la Comisión, en un impuesto sobre el volumen de negocios de tipo único. Así, la tributación a tipos

progresivos no difiere —en su opinión— de la situación en la que un grupo de sujetos pasivos tributa a un tipo determinado y otro grupo de sujetos pasivos a otro tipo, lo que equivale, según la Comisión, a un trato diferenciado de empresas comparables.

- 36 Por lo tanto, se plantea, ante todo, la cuestión de si, como sostiene la Comisión, la progresividad de los tipos prevista por la medida fiscal controvertida debía excluirse del sistema de referencia a cuya luz debe apreciarse si podía acreditarse la existencia de una ventaja selectiva o si, por el contrario, como declaró el Tribunal General en los apartados 63 a 67 de la sentencia recurrida, forma parte integrante de dicho sistema.
- 37 En materia de libertades fundamentales del mercado interior, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el estado actual de armonización del Derecho tributario de la Unión, los Estados miembros tienen libertad para establecer el sistema de imposición que consideren más adecuado, de manera que la aplicación de una imposición progresiva se encuadra en la facultad de apreciación de cada Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, apartado 49, y *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, apartado 69 y jurisprudencia citada). Esa afirmación es también válida en materia de ayudas de Estado (véase, en particular, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 38 De ello se deduce que, fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, la determinación de las características constitutivas de cada impuesto forma parte de la facultad de apreciación de los Estados miembros, en observancia de su autonomía fiscal, y esta facultad debe ejercerse, en todo caso, respetando el Derecho de la Unión. Así sucede, en particular, con la elección del tipo impositivo, que puede ser proporcional o progresivo, pero también con la determinación de su base imponible y de su hecho imponible.
- 39 Por lo tanto, esas características constitutivas definen, en principio, el sistema de referencia o el régimen fiscal «normal», a partir del cual, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 31 de la presente sentencia, debe analizarse el requisito relativo a la selectividad.
- 40 A este respecto, debe precisarse que el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado no se opone, en principio, a que los Estados miembros decidan optar por tipos impositivos progresivos, cuya finalidad sea tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. El hecho de que el uso de una imposición progresiva sea, en la práctica, más corriente en materia de tributación de las personas físicas no implica que se les prohíba recurrir a ella para tener en cuenta también la capacidad contributiva de las personas jurídicas, en particular, de las empresas.
- 41 Así pues, el Derecho de la Unión no se opone a que una imposición progresiva se base en el volumen de negocios, incluso en caso de que no esté destinada a compensar los efectos negativos que podría generar la actividad gravada. En efecto, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, el importe del volumen de negocios constituye, en general, simultáneamente un criterio de distinción neutro y un indicador pertinente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, apartado 50, y *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, apartado 70). De ninguna norma ni de ningún principio del Derecho de la Unión, tampoco en materia de ayudas de Estado, se desprende que la aplicación de tipos progresivos esté reservada únicamente a los impuestos sobre los beneficios. Por otra parte, al igual que el volumen de negocios, el beneficio no es en sí mismo más que un indicador relativo de la capacidad contributiva. La circunstancia de que constituya, como estima la Comisión, un indicador más pertinente o más

preciso que el volumen de negocios es indiferente en materia de ayudas de Estado, puesto que el Derecho de la Unión en esta materia pretende únicamente la supresión de las ventajas selectivas de las que pueden beneficiarse determinadas empresas en detrimento de otras que se encuentren en una situación comparable. Lo mismo puede decirse respecto de la existencia de una posible situación de doble imposición económica, ligada a la acumulación de un impuesto sobre el volumen de negocios y de un impuesto sobre los beneficios.

- 42 De lo anterior se deduce que las características constitutivas del impuesto, del que forman parte los tipos impositivos progresivos, constituyen, en principio, el sistema de referencia o el régimen fiscal «normal» a efectos del análisis del requisito de selectividad. Ahora bien, no cabe excluir que esas características puedan, en determinados casos, revelar un elemento manifiestamente discriminatorio, extremo que, no obstante, corresponde demostrar a la Comisión.
- 43 La 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), no desvirtúa las anteriores consideraciones. Por el contrario, como ha señalado, en esencia, la Abogada General en los puntos 40 a 45 de sus conclusiones, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, el sistema fiscal se había configurado con arreglo a parámetros manifiestamente discriminatorios, con el fin de eludir el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado. Así se deducía, en dicho asunto, de la elección de criterios de imposición que favorecían a determinadas sociedades extraterritoriales, que resultaba incoherente a la vista del objetivo, declarado por el legislador de que se trataba, de crear una tributación general, que recayese sobre el conjunto de las empresas.
- 44 En el presente asunto, como se desprende de los apartados 3 a 5 de la presente sentencia, el legislador polaco, mediante la medida fiscal controvertida, estableció un impuesto en el sector del comercio minorista, basado en el volumen de negocios mensual generado por dicha actividad, que, contrariamente a lo que alega la Comisión, tiene carácter de impuesto directo. Su tipo es cero hasta 17 millones de PLN (aproximadamente 3 750 000 euros), asciende seguidamente al 0,8 % entre 17 y 170 millones de PLN (aproximadamente 37 500 000 euros) y al 1,4 % por encima de este último importe. La Comisión no ha demostrado que esa progresividad de los tipos, adoptada por el legislador polaco haciendo uso de la facultad de apreciación de que dispone en el marco de su autonomía fiscal, haya sido concebida de manera manifiestamente discriminatoria, con el fin de eludir las exigencias derivadas del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado. En estas circunstancias, la progresividad de los tipos de la medida fiscal controvertida debía considerarse inherente al sistema de referencia o al régimen fiscal «normal» con arreglo al cual debía apreciarse la existencia, en el caso de autos, de una ventaja selectiva.
- 45 Por consiguiente, el Tribunal General no incurrió en error de Derecho al declarar, en los apartados 63 a 67 de la sentencia recurrida, que, al estimar que la escala progresiva de la medida fiscal controvertida no formaba parte del sistema de referencia a la luz del cual debía apreciarse el carácter selectivo de dicha medida, la Comisión se había basado erróneamente en un sistema de referencia incompleto y ficticio. De ello se deduce que debe desestimarse por infundada la primera parte del primer motivo de casación.
- 46 Dado que un error al determinar el sistema de referencia vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de la selectividad [véase, en este sentido, la sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión, C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 107], no procede pronunciarse sobre las partes segunda y tercera del primer motivo de casación.

47 De lo anterior se desprende que el primer motivo de casación debe desestimarse en su totalidad por infundado.

Sobre el segundo motivo de casación, basado en la infracción del artículo 108 TFUE, apartado 2, y del artículo 13 del Reglamento 2015/1589

48 Mediante su segundo motivo de casación, la Comisión alega que, al anular la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, incluido el requerimiento de suspensión, el Tribunal General infringió el artículo 108 TFUE, apartado 2, y el artículo 13 del Reglamento 2015/1589. Más concretamente, la Comisión alega, por una parte, que el Tribunal General incurrió en error al ejercer sobre dicha Decisión un control de la misma intensidad que el que ejerció sobre la Decisión negativa, cuando debería haberse limitado a examinar un posible error manifiesto de apreciación, que no existía en el caso de autos. Por otra parte, reprocha al Tribunal General haber anulado el requerimiento de suspensión adoptado por la Comisión sobre la base del artículo 13, apartado 1, del Reglamento 2015/1589 como consecuencia de la anulación de la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, por considerar que su suerte no era separable de la de dicha Decisión, pese a que constituía una decisión distinta de esta última, cuya legalidad debía apreciarse de manera autónoma.

49 La República de Polonia y Hungría rebaten esta alegación.

50 Ha de recordarse que la Comisión está obligada a incoar el procedimiento de investigación formal si, tras el examen previo contemplado en el artículo 4 del Reglamento 2015/1589, no le ha sido posible llegar a la convicción de que la medida notificada es compatible con el mercado interior. Lo mismo ocurre cuando siga teniendo dudas sobre la propia calificación de dicha medida como «ayuda», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 10 de mayo de 2005, Italia/Comisión, C-400/99, EU:C:2005:275, apartado 47; de 21 de julio de 2011, Alcoa Trasformazioni/Comisión, C-194/09 P, EU:C:2011:497, apartado 60, y de 24 de enero de 2013, 3F/Comisión, C-646/11 P, no publicada, EU:C:2013:36, apartado 27).

51 Por otra parte, a tenor del artículo 13, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, la Comisión, tras ofrecer al Estado miembro interesado la oportunidad de presentar sus observaciones, tiene la facultad de requerir a dicho Estado miembro que suspenda toda concesión de ayuda ilegal hasta que dicha institución adopte una decisión final sobre su compatibilidad con el mercado interior. Dicho requerimiento es un acto distinto de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal y, por otro lado, puede adoptarse tanto al mismo tiempo que esta como posteriormente (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de octubre de 2001, Italia/Comisión, C-400/99, EU:C:2001:528, apartado 47, y de 4 de junio de 2020, Hungría/Comisión, C-456/18 P, EU:C:2020:421, apartado 35).

52 Habida cuenta de los principios recordados en el apartado 50 de la presente sentencia, cuando la parte demandante impugna la apreciación de la Comisión sobre la calificación de la medida controvertida de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, el control de la legalidad de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal ejercido por el juez de la Unión debe limitarse a comprobar si esa institución incurrió, en la fase de examen preliminar prevista en el artículo 4 del Reglamento 2015/1589, en errores manifiestos de apreciación (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 21 de julio de 2011, Alcoa Trasformazioni/Comisión, C-194/09 P, EU:C:2011:497, apartado 61, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartado 78). Lo mismo sucede

con el control de la legalidad de un requerimiento de suspensión adoptado sobre la base del artículo 13, apartado 1, de dicho Reglamento, habida cuenta del carácter provisional de la calificación de ayuda de Estado de la medida adoptada en esa fase por la Comisión.

- 53 No obstante, cabe precisar que, habida cuenta de las consecuencias jurídicas de la incoación del procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con medidas que son tratadas como ayudas nuevas —consecuencias que se refieren a la obligación de suspender su aplicación de manera inmediata—, cuando el Estado miembro interesado alegue que dichas medidas no constituyen ayudas, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión debe examinar suficientemente la cuestión basándose en la información que dicho Estado le haya facilitado en esa fase, aunque tal examen dé como resultado una apreciación que no sea definitiva (sentencia de 10 de mayo de 2005, Italia/Comisión, C-400/99, EU:C:2005:275, apartado 48). Por ello, si, habida cuenta de los datos puestos a disposición de la Comisión en el momento de incoar el procedimiento, resulta que la calificación de la medida controvertida como nueva ayuda debía excluirse de forma manifiesta ya en dicha fase, la decisión de incoar el procedimiento sobre esa medida debe anularse.
- 54 En el caso de autos, el Tribunal General declaró, en esencia, en el apartado 108 de la sentencia recurrida, que la Comisión había basado la calificación provisional de nueva ayuda de la medida fiscal controvertida en un examen manifiestamente erróneo. Más concretamente, le reprochó haberse basado principalmente en la idea de que el establecimiento de un impuesto sobre el volumen de negocios con tipos progresivos constituía, en principio, una ayuda de Estado, cuando debería haber realizado un análisis detallado con el fin de demostrar la existencia, a su juicio, de dudas legítimas sobre la calificación como tal de la medida fiscal controvertida, habida cuenta de los datos que obraban en su poder. De ello dedujo que debían anularse simultáneamente la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal y el requerimiento de suspensión que acompañaba a aquella.
- 55 Al pronunciarse en ese sentido, tras recordar los principios que figuran en el apartado 52 de la presente sentencia, el Tribunal General se limitó a ejercer sobre la calificación provisional de ayuda de Estado adoptada por la Comisión en la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal un examen del error manifiesto de apreciación, como le correspondía hacer. En efecto, del apartado 108 de la sentencia recurrida se desprende que lo que justificó la anulación por el Tribunal General de la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal es la falta de datos detallados que respaldasen la existencia en el presente asunto de dudas legítimas de la Comisión en cuanto a la calificación de ayuda de Estado de la medida fiscal controvertida, y no, en cualquier caso, la reiteración de los motivos por los que previamente había declarado que debía anularse la Decisión negativa, a los que solo se refirió con carácter incidental.
- 56 Además, contrariamente a lo que alega la Comisión, el Tribunal General no anuló la decisión de requerimiento de suspensión de la medida fiscal controvertida como mera consecuencia de la anulación de la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal. Únicamente declaró, en el apartado 109 de la sentencia recurrida, que los motivos que justificaban la anulación de esta última Decisión, basados en el error manifiesto de apreciación cometido por la Comisión respecto de la calificación provisional como ayuda de Estado de la medida fiscal controvertida, justificaban también en el presente asunto la anulación de la decisión de requerimiento de suspensión de dicha medida, cuya adopción también estaba supeditada a tal calificación provisional.

- 57 En estas circunstancias, procede desestimar en su totalidad el segundo motivo de casación por infundado.
- 58 Resulta de cuanto antecede que el recurso de casación debe ser desestimado en su totalidad.

Costas

- 59 Conforme al artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, aplicable al procedimiento de casación con arreglo al artículo 184, apartado 1, del citado Reglamento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la República de Polonia ha solicitado la condena en costas de la Comisión y los motivos formulados por esta han sido desestimados, procede condenarla en costas.
- 60 El artículo 184, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia dispone que cuando, no siendo ella misma la parte recurrente en casación, una parte coadyuvante en primera instancia participa en la fase escrita o en la fase oral del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, este puede decidir que cargue con sus propias costas. En el presente asunto, Hungría, que fue parte coadyuvante en primera instancia, ha participado, sin haber interpuesto el recurso de casación, en las fases escrita y oral del procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia, pero no ha solicitado la condena en costas de la Comisión. En estas circunstancias, procede decidir que cargue con sus propias costas relativas al procedimiento de casación [véase, en este sentido, la sentencia de 28 de junio de 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartados 113 y 114].

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

- 1) Desestimar el recurso de casación.**
- 2) Condenar en costas a la Comisión Europea.**
- 3) Hungría cargará con sus propias costas.**

Firmas