



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Novena)

de 27 de junio de 2019*

«Ayudas de Estado — Impuesto húngaro sobre el volumen de negocios de la difusión de publicidad — Progresividad de los tipos impositivos — Deducción de la base imponible del impuesto del 50 % de las pérdidas trasladadas para las sociedades que no obtuvieron beneficios en 2013 — Decisión que califica las medidas de ayudas incompatibles con el mercado interior y ordena su recuperación — Concepto de ayuda de Estado — Requisito de selectividad»

En el asunto T-20/17,

Hungría, representada por los Sres. M.-Z. Fehér y G. Koós y la Sra. E.-Zs. Tóth, en calidad de agentes,
parte demandante,

apoyada por

República de Polonia, representada por los Sres. B. Majczyna y M. Rzotkiewicz y la Sra. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes,
parte coadyuvante,

contra

Comisión Europea, representada por los Sres. V. Bottka y P.-J. Loewenthal, en calidad de agentes,
parte demandada,

que tiene por objeto un recurso basado en el artículo 263 TFUE por el que se solicita la anulación de la Decisión (UE) 2017/329 de la Comisión, de 4 de noviembre de 2016, sobre la medida SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicada por Hungría relativa a la fiscalidad de los anuncios publicitarios (DO 2017, L 49, p. 36),

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Novena),

integrado por el Sr. S. Gervasoni, Presidente, y los Sres. L. Madise (Ponente) y R. da Silva Passos, Jueces;

Secretario: Sra. N. Schall, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de enero de 2019;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: húngaro.

Sentencia

Antecedentes del litigio

- 1 El 11 de junio de 2014, la Asamblea Nacional de Hungría adoptó la Ley XXII de 2014, relativa al Impuesto sobre la Publicidad (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre la Publicidad»). Dicha Ley entró en vigor el 15 de agosto de 2014 y estableció un nuevo impuesto especial, progresivo por tramos, sobre los ingresos derivados de la difusión de publicidad en Hungría (en lo sucesivo, «impuesto sobre la publicidad»), percibido como complemento de la fiscalidad existente sobre las empresas, en particular del impuesto de sociedades. Durante el examen de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad efectuado por la Comisión Europea en relación con el control de las ayudas de Estado, las autoridades húngaras afirmaron que la finalidad de este gravamen era promover el principio de proporcionalidad fiscal.
- 2 Según la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, quien difunde la publicidad es sujeto pasivo de este impuesto. Son, por tanto, sujetos pasivos los que emiten la publicidad (periódicos, medios audiovisuales, empresas de publicidad exterior), pero no los anunciantes (en cuyo interés se realiza la publicidad) ni las agencias de publicidad, que son intermediarios entre los anunciantes y los medios de difusión. La base imponible del impuesto es el volumen de negocios neto de un ejercicio anual generado mediante la difusión de publicidad. El ámbito de aplicación territorial del impuesto abarca el territorio de Hungría.
- 3 La escala de tipos progresivos estaba definida del siguiente modo:
 - 0 % para el tramo de base imponible no superior a quinientos millones de forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 1 562 000 euros);
 - 1 % para el tramo de base imponible comprendido entre quinientos millones de HUF y 5 000 millones de HUF (aproximadamente 15 620 000 euros);
 - 10 % para el tramo de base imponible comprendido entre 5 000 millones de HUF y 10 000 millones de HUF (aproximadamente 31 240 000 euros);
 - 20 % para el tramo de base imponible comprendido entre 10 000 millones de HUF y 15 000 millones de HUF (aproximadamente 47 000 000 de euros);
 - 30 % para el tramo de base imponible comprendido entre 15 000 millones de HUF y 20 000 millones de HUF (aproximadamente 62 500 000 euros);
 - 40 % para el tramo de base imponible a partir de 20 000 millones de HUF (aproximadamente 94 000 000 de euros) (este último tipo se incrementó al 50 % a partir del 1 de enero de 2015).
- 4 Los sujetos pasivos cuyo beneficio antes de impuestos en el ejercicio 2013 fuera nulo o negativo podían deducir de la base imponible de 2014 el 50 % de las pérdidas trasladadas de los ejercicios anteriores.
- 5 Mediante decisión de 12 de marzo de 2015, tras varios intercambios de correspondencia con las autoridades húngaras, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal en materia de ayudas de Estado previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, al estimar que el carácter progresivo del tipo impositivo y las disposiciones relativas a la deducción de las pérdidas trasladadas de la base imponible constituían ayudas de Estado. En dicha decisión, la Comisión consideró que los tipos impositivos progresivos establecían una diferencia entre las empresas con elevados ingresos por publicidad (es decir, las empresas más grandes) y las empresas con bajos ingresos publicitarios (es decir, las empresas de menor tamaño), y

que, de ese modo, se concedía una ventaja selectiva a estas últimas en razón de su tamaño. La Comisión estimó asimismo que la posibilidad de deducir el 50 % de las pérdidas para las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 concedía una ventaja selectiva que constituía una ayuda de Estado.

- 6 En la misma decisión, la Comisión emitió un requerimiento de suspensión de la medida controvertida sobre la base del artículo 11, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 [TFUE] (DO 1999, L 83, p. 1).
- 7 A continuación, Hungría modificó el impuesto sobre la publicidad por iniciativa propia, sin notificación previa a la Comisión ni autorización de esta, mediante la Ley LXII de 2015, adoptada el 4 de junio de 2015, por la que se sustituye la escala de tipos progresivos compuesta por seis tipos que oscilan entre el 0 y el 50 % por la siguiente escala, compuesta por dos tipos impositivos:
 - 0 % para el tramo de base imponible inferior a 100 millones de HUF (aproximadamente 312 000 euros);
 - 5,3 % para el tramo de base imponible a partir de 100 millones de HUF.
- 8 La Ley LXII de 2015 también introdujo la posibilidad de aplicar retroactivamente sus disposiciones desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad en 2014. Así, el sujeto pasivo podía decidir si deseaba aplicar la antigua escala o la nueva para su volumen de negocios del ejercicio fiscal anterior.
- 9 La Comisión dio por concluido el procedimiento de investigación formal mediante la Decisión (UE) 2017/329 de la Comisión, de 4 de noviembre de 2016, sobre la medida SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicada por Hungría relativa a la fiscalidad de los anuncios publicitarios (DO 2017, L 49, p. 36; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»). En el artículo 1 de la Decisión impugnada, la Comisión declaró que el régimen fiscal compuesto por tipos progresivos y disposiciones que prevén una reducción del importe de la deuda fiscal en forma de deducción de pérdidas trasladadas para las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013, establecido por la Ley XXII de 2014, relativa al impuesto sobre la publicidad, incluso en su versión resultante de su modificación de 4 de junio de 2015, constituía una ayuda de Estado, introducida por Hungría de manera ilegal, en infracción del artículo 108 TFUE, apartado 3, e incompatible además con el mercado interior a la luz del artículo 107 TFUE.
- 10 No obstante, en los artículos 2 y 3 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que determinadas ayudas individuales otorgadas en virtud de dicho régimen, siempre que se cumplieran diferentes requisitos, no constituían ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior.
- 11 En el artículo 4 de la Decisión impugnada, la Comisión ordenó a Hungría que recuperara de los beneficiarios las ayudas declaradas incompatibles con el mercado interior.
- 12 A este respecto, las autoridades húngaras debían recuperar de las empresas que habían tenido ingresos publicitarios durante el período comprendido entre la entrada en vigor del impuesto sobre la publicidad en 2014 y, bien la supresión del impuesto, bien su sustitución por un régimen totalmente compatible con las normas relativas a las ayudas de Estado, la diferencia entre: el importe (1) del impuesto que deberían haber pagado con arreglo a un régimen de referencia compatible con las normas relativas a las ayudas de Estado (un régimen impositivo de tipo único, fijado en el 5,3 %, salvo elección de otro valor por las autoridades húngaras, sin deducción de las pérdidas trasladadas), y el importe (2) del impuesto ya abonado por las empresas o que estas debían abonar. Así, en el supuesto de que la diferencia entre el importe (1) y el importe (2) hubiera sido un valor positivo, el importe de la ayuda debía recuperarse, más los intereses calculados a partir de la fecha de vencimiento del impuesto.

No obstante, la Comisión indicó que la recuperación no sería necesaria si Hungría suprimía el régimen fiscal controvertido con efectos retroactivos desde la fecha de su entrada en vigor en 2014. Ello no debía impedir que Hungría introdujera en el futuro, por ejemplo a partir de 2017, un régimen fiscal no progresivo que no estableciera distinciones entre los operadores económicos sujetos al impuesto.

- 13 En lo sustancial, en la Decisión impugnada, la Comisión justificó esencialmente la calificación del régimen controvertido como ayuda de Estado de la siguiente manera, habida cuenta de la definición que figura en el artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 14 Para empezar, en cuanto a la imputabilidad de la medida controvertida al Estado y a su financiación mediante fondos estatales, la Comisión consideró que, como consecuencia de la adopción de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad por el Parlamento húngaro, Hungría renunció a recursos que debería haber percibido de las empresas con un volumen de negocios inferior (es decir, las empresas más pequeñas) si hubieran estado sujetas a la misma obligación fiscal que las empresas con un volumen de negocios más elevado (es decir, las empresas más grandes).
- 15 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. Según la Comisión, en el presente asunto, el hecho de estar sujetas a un tipo impositivo considerablemente inferior alivió las cargas de las empresas con un volumen de negocios modesto en comparación con las cargas de las empresas con un volumen de negocios elevado y, por consiguiente, otorgó a las pequeñas empresas una ventaja con respecto a las empresas más grandes. La Comisión añadió que la posibilidad ofrecida por la Ley del Impuesto sobre la Publicidad a las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 de deducir el 50 % de las pérdidas trasladadas de la base imponible constituía también una ventaja, porque reducía la carga fiscal de esas empresas con respecto a las que no podían acogerse a dicha deducción.
- 16 En cuanto al hecho de que las ventajas identificadas favorecieran a determinadas empresas (criterio de selectividad), la Comisión expuso que, en el caso de una ventaja fiscal, el examen debía efectuarse en varias fases. Según la Comisión, primero es necesario determinar el sistema fiscal de referencia; a continuación, examinar si la medida en cuestión constituye una excepción a dicho sistema, al introducir diferenciaciones entre empresas que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos del sistema, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, y, por último, en caso de respuesta afirmativa, determinar si esa excepción está justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal de referencia. Una respuesta negativa en la segunda fase o, en su caso, una respuesta afirmativa en la tercera permiten descartar la existencia de una ventaja selectiva en favor de determinadas empresas, mientras que una respuesta afirmativa en la segunda fase y una respuesta negativa en la tercera permiten concluir, por el contrario, que tal ventaja existe.
- 17 En el caso de autos, la Comisión señaló, en primer lugar, que el sistema de referencia correspondía al de un impuesto especial sobre el volumen de negocios procedente de la prestación de servicios publicitarios. Sin embargo, según la Comisión, el impuesto sobre los ingresos publicitarios no podía estructurarse mediante tipos progresivos. Para que el propio régimen de referencia estuviera exento de ayudas de Estado, la Comisión indicó que debía cumplir dos requisitos:
 - un tipo único para todos los ingresos publicitarios;
 - la inexistencia de un elemento que pueda conferir una ventaja selectiva a determinadas empresas.
- 18 Sobre esta base, la Comisión consideró seguidamente que la estructura progresiva de tributación, en la medida en que implicaba no solo tipos impositivos marginales, sino también tipos impositivos medios, diferentes entre empresas, era una excepción al sistema de referencia constituido por un impuesto sobre la publicidad aplicado con un tipo impositivo único a todos los operadores económicos de la difusión de publicidad en Hungría.

- 19 Además, la Comisión estimó que la posibilidad ofrecida únicamente a las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 de deducir de la base imponible de 2014 el 50 % de las pérdidas trasladadas constituía también una excepción al régimen de referencia, a saber, la regla de tributación en función del volumen de negocios procedente de la publicidad. Según la Comisión, puesto que el impuesto sobre la publicidad se refiere al volumen de negocios, no debían poder deducirse costes de la base imponible, a diferencia de lo que puede hacerse en el caso de los impuestos sobre los beneficios.
- 20 La Comisión estimó asimismo que la excepción al sistema de referencia constituida por la estructura progresiva de la tributación no estaba justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema. Dado que las autoridades húngaras alegaron que el impuesto sobre la publicidad seguía una lógica redistributiva y que el volumen de negocios y el tamaño de las empresas reflejaban la capacidad contributiva de estas, de modo que las empresas que disponen de mayores ingresos publicitarios tienen una capacidad contributiva más importante que aquellas cuyos ingresos publicitarios son menores, la Comisión consideró que la información facilitada por Hungría no demostraba ni que el volumen de negocios de las empresas reflejara su capacidad contributiva, ni que la naturaleza y la estructura general del régimen fiscal justificasen la estructura progresiva del impuesto. Para la Comisión, un impuesto progresivo sobre el volumen de negocios solo puede justificarse para compensar o disuadir de que se produzcan determinados efectos negativos que pueda provocar la actividad en cuestión, cuya importancia aumente en función del volumen de negocios, si bien tal situación no ha sido en absoluto demostrada en el caso de autos.
- 21 Por otra parte, la Comisión negó que la posibilidad de deducir el 50 % de las pérdidas trasladadas pueda justificarse como medida destinada a impedir la evasión fiscal y la elusión de la obligación tributaria, como mantenían las autoridades húngaras. Según la Comisión, la medida establecía una diferenciación arbitraria entre dos grupos de empresas que se encontraban en una situación jurídica y fáctica comparable, esto es, por una parte, las empresas que disponían de pérdidas trasladadas y que no obtuvieron beneficios en 2013 y, por otra parte, las empresas que tenían beneficios en 2013, pero habrían podido invocar las pérdidas trasladadas de ejercicios anteriores.
- 22 Además, la Comisión afirma que la disposición no limita las pérdidas deducibles a las pérdidas de 2013, sino que permite a las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 hacer valer sus pérdidas trasladadas acumuladas a lo largo de los años anteriores. La deducción de las pérdidas ya existentes en el momento de la adopción de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad da lugar a una selectividad, ya que la posibilidad de deducción podría favorecer a determinadas empresas que podrían disponer de pérdidas trasladadas considerables.
- 23 En opinión de la Comisión, las diferencias de trato son, por tanto, arbitrarias e incompatibles con la naturaleza de los impuestos sobre el volumen de negocios, y no puede considerarse que contribuyan a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, que podría justificar un trato diferenciado.
- 24 Habida cuenta de lo anterior, la Comisión concluyó que la naturaleza y la estructura general del régimen fiscal no justificaban las medidas controvertidas, que concedían ventajas selectivas, por un lado, a las empresas con un bajo volumen de negocios (es decir, las empresas más pequeñas) y, por otro lado, a las empresas que, al no haber obtenido beneficios en 2013, pudieron deducir el 50 % de sus pérdidas trasladadas de la base imponible del ejercicio 2014.
- 25 Por último, la Comisión estimó que la medida controvertida falseaba o amenazaba con falsear la competencia y afectaba a los intercambios comerciales entre Estados miembros. A este respecto, señaló, en particular, que el mercado publicitario en Hungría estaba abierto a la competencia, que participaban en él operadores originarios de otros Estados miembros y que las empresas beneficiarias de los tipos impositivos más bajos disfrutaban así de una ayuda de funcionamiento.

- 26 Por lo que respecta a la versión modificada de 2015 del impuesto sobre la publicidad, la Comisión señaló que se basaba en los mismos principios y características que los utilizados para el impuesto sobre la publicidad de 2014.
- 27 En primer lugar, la Comisión subrayó que la nueva estructura de los tipos impositivos seguía estableciendo la exención de las empresas con un volumen de negocios inferior a 100 millones de HUF (tipo del 0%), mientras que las empresas con un volumen de negocios superior abonaban el impuesto sobre la publicidad al tipo del 5,3%. La Comisión indica que dio a Hungría la oportunidad de justificar la aplicación de un tipo impositivo del 0% a los ingresos publicitarios inferiores a 100 millones de HUF por la lógica del sistema fiscal (por ejemplo, habida cuenta de los gastos administrativos), pero que Hungría no presentó argumentos para demostrar que el coste de la recaudación (los gastos administrativos) superaba el importe del impuesto recaudado (de un importe máximo de unos 17 000 euros anuales).
- 28 En segundo lugar, según la Comisión, el carácter optativo de la retroactividad del impuesto sobre la publicidad, en su versión modificada, permitía a las empresas eludir la obligación tributaria que les imponía dicha retroactividad y concedía una ventaja económica a las empresas que eludían así el tipo del 5,3% manteniendo los antiguos porcentajes del 0% o del 1%.
- 29 En tercer lugar, la Comisión consideró, en relación con la posibilidad de deducir el 50% de las pérdidas trasladadas de la base imponible de 2014, concedida únicamente a las empresas que no hubieran obtenido beneficios en 2013, no revocada por la modificación de 2015, que el nuevo régimen no aportaba cambios.
- 30 En vista de lo anterior, la Comisión concluyó que la Ley del Impuesto sobre la Publicidad en su versión modificada en 2015 mantenía elementos idénticos a los que calificaba de ayudas de Estado en el régimen de 2014.
- 31 El 16 de mayo de 2017, el Parlamento húngaro adoptó la Ley XLVII de 2017, por la que se modifica la Ley del Impuesto sobre la Publicidad. En esencia, dicha Ley suprimió con efectos retroactivos el impuesto sobre la publicidad.
- 32 A este respecto, la Comisión expone en sus escritos ante el Tribunal que Hungría no hizo uso de la posibilidad prevista en el considerando 91 de la Decisión impugnada, que permitía fijar un tipo impositivo único aplicable con efectos retroactivos en el plazo de dos meses a partir de la adopción de la Decisión impugnada. Sin embargo, al constatar que Hungría suprimió, con efectos retroactivos, el impuesto sobre la publicidad anteriormente abonado («considerado como un importe recaudado en exceso») y que esta disposición se adoptó expresamente con el fin de ejecutar la Decisión, la Comisión indica que ha desaparecido la obligación de recuperar las ayudas anteriormente identificadas.

Procedimiento y pretensiones de las partes

- 33 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 16 de enero de 2017, Hungría interpuso el presente recurso.
- 34 Mediante escrito separado, presentado el mismo día, Hungría presentó una demanda de suspensión de la ejecución de la Decisión impugnada (asunto T-20/17 R).
- 35 Mediante auto de 23 de marzo de 2017, Hungría/Comisión (T-20/17 R, no publicado, EU:T:2017:203), el Presidente del Tribunal desestimó la demanda de medidas provisionales y reservó la decisión sobre las costas.

- 36 La Comisión presentó el escrito de contestación el 27 de marzo de 2017.
- 37 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 19 de mayo de 2017, la República de Polonia solicitó intervenir en el presente procedimiento en apoyo de las pretensiones de Hungría. Mediante resolución de 30 de mayo de 2017, el Presidente de la Sala Novena del Tribunal admitió dicha intervención.
- 38 Hungría, la Comisión y la República de Polonia presentaron, respectivamente, escrito de réplica, escrito de dúplica y escrito de formalización de la intervención el 15 de mayo, el 28 de junio y el 26 de julio de 2017.
- 39 El 7 de noviembre de 2017, Hungría y la Comisión presentaron observaciones sobre el escrito de formalización de la intervención de la República de Polonia.
- 40 Mediante escrito de 15 de diciembre de 2017, Hungría solicitó de manera motivada la celebración de una vista.
- 41 Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal (Sala Novena) decidió iniciar la fase oral del procedimiento. El Tribunal decidió también formular tres preguntas a Hungría para que las respondiera en la vista.
- 42 En la vista celebrada el 10 de enero de 2019 se oyeron los informes orales de las partes y sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal.
- 43 Hungría, apoyada por la República de Polonia, solicita al Tribunal que:
- Anule la Decisión impugnada.
 - Con carácter subsidiario, anule parcialmente la Decisión impugnada en la medida en que también califica de ayuda de Estado prohibida la versión de la normativa posterior a la modificación de 2015.
 - Condene en costas a la Comisión.
- 44 La Comisión solicita al Tribunal que:
- Desestime el recurso por infundado.
 - Condene en costas a Hungría y a la República de Polonia.

Fundamentos de Derecho

- 45 Hungría invoca tres motivos en apoyo de su recurso: el primero, basado en la existencia de un error de calificación jurídica de las medidas controvertidas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1; el segundo, en el incumplimiento de la obligación de motivación, y el tercero, en una desviación de poder.
- 46 En el presente asunto, el Tribunal considera oportuno examinar primero el motivo basado en la existencia de un error de calificación jurídica de las medidas controvertidas como ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

- 47 Con carácter preliminar, procede señalar que, si bien en los motivos de la Decisión impugnada la Comisión estimó que el carácter opcional de la retroactividad del impuesto sobre la publicidad en la versión modificada de 2015 confería una ventaja a determinadas empresas, como se ha expuesto en el apartado 28 anterior, esta apreciación no se reflejó en la parte dispositiva de la Decisión impugnada, por lo que, como confirmó en la vista el representante de la Comisión, este elemento no fue identificado como un elemento de ayuda de Estado. En consecuencia, no es necesario examinar las alegaciones formuladas contra esta apreciación de la Comisión.
- 48 Por lo demás, Hungría sostiene que la Comisión estimó erróneamente que el impuesto sobre la publicidad incluía medidas selectivas en favor de determinadas empresas. Según Hungría, ni la estructura progresiva del impuesto ni la reducción de la base imponible para las empresas deficitarias en 2013 constituyen ayudas de Estado.

Sobre la estructura progresiva del impuesto

- 49 Hungría sostiene, con carácter preliminar, que no existe obligación de justificar, en cuanto tal, una estructura de imposición progresiva sobre el volumen de negocios para evitar que sea considerada una ayuda de Estado. En su opinión, no hay diferencia entre, por una parte, los impuestos sobre los beneficios, en los que la Comisión acepta la progresividad y, por otra, los que dependen del volumen de negocios, pues ambos tipos de imposición tienen las mismas características en lo que respecta a los criterios de calificación de las ayudas de Estado, si se caracterizan por una escala de tipos progresivos. A su juicio, la diversidad fiscal permite al legislador nacional disponer de numerosos instrumentos para conseguir un reparto óptimo de las cargas públicas. Según Hungría, dado que la competencia de los Estados miembros para determinar los tipos impositivos en materia de impuestos directos sigue existiendo en el estado actual del Derecho de la Unión, no era necesario justificar, por razones especiales, las normas relativas al impuesto sobre la publicidad, en particular la utilización de una escala de tipos progresivos. A su entender, el análisis de la existencia de ayudas de Estado en un impuesto no depende de las razones que motivaron su estructura básica.
- 50 Hungría se remite a las sentencias de 9 de mayo de 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185); de 17 de septiembre de 1987, Feldain (433/85, EU:C:1987:371); 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), y de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), para ilustrar sus alegaciones y expone que en ninguno de los asuntos relativos a regímenes fiscales de Estados miembros caracterizados por una escala de tipos progresivos por tramos que el Tribunal de Justicia ha examinado se ha declarado que el régimen en cuestión generaba, en sí mismo, una ayuda de Estado, o infringía el Derecho de la Unión, debido a que la escala de los tipos era progresiva por tramos. Según afirma Hungría, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permite a los Estados miembros recurrir a una tributación progresiva en el caso de un impuesto que tenga una base imponible distinta de los beneficios, sin que ello genere por principio una ayuda de Estado.
- 51 Hungría estima que si, por el contrario, hubiera de considerarse que la Comisión calificó correctamente el impuesto sobre la publicidad como ayuda de Estado, dicha institución podría impugnar cualquier sistema de tributación progresiva desde el punto de vista de las ayudas de Estado, de lo que resultaría una prohibición arbitraria de recurrir a tal medida fiscal.
- 52 Más concretamente, a la luz de los criterios de la ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, Hungría alega lo siguiente.
- 53 Por lo que respecta a los criterios relativos a la utilización de fondos estatales y a la existencia de una ventaja, Hungría niega la afirmación de la Comisión expuesta en el considerando 42 de la Decisión impugnada, según la cual «Hungría renuncia a recursos que de otro modo tendría que cobrar a empresas con un volumen de negocios inferior (por tanto, empresas de menor tamaño) si hubieran

estado sometidas al mismo nivel impositivo que las empresas con un volumen de negocios superior (por tanto, empresas de mayor tamaño)». En su opinión, el impuesto sobre la publicidad no exime a las «empresas con un volumen de negocios inferior» de cualquier carga fiscal, ya que su base imponible no alcanza los tramos a partir de los cuales son aplicables los tipos superiores del impuesto. Por ello, dichas empresas pagan en el tramo «menos elevado» de su base imponible un impuesto por un importe igual al que pagan las «empresas con un volumen de negocios superior» sobre el mismo tramo de base imponible.

- 54 Por lo que respecta a la comparación de diferentes tipos efectuada en la Decisión impugnada (considerandos 50 a 59 de esta), Hungría sostiene que la Comisión no puede ni crear un sistema de referencia ficticio con un tipo único o con un tipo impositivo medio constatado, ni examinar la legalidad de un sistema fiscal de un Estado miembro comparándolo con tal sistema ficticio. En su opinión, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permite declarar la existencia de una excepción al régimen de referencia basándose en otro régimen de referencia definido de forma arbitraria para identificar una ventaja.
- 55 Por consiguiente, Hungría afirma que no se ha demostrado correctamente que la estructura progresiva del impuesto sobre la publicidad conceda ventajas selectivas. Como señala también el Gobierno polaco, Hungría considera que esta estructura, que es la causa de la selectividad según la Comisión, no supone una excepción al sistema de referencia en el que se inscribe, ya que es un componente de dicho sistema.
- 56 Hungría subraya que no existe ninguna diferenciación en cuanto a la base imponible del impuesto sobre la publicidad y que es el mismo tipo medio el que, en un sistema de tributación progresiva por tramos, se aplica a todo aquel que disponga de la misma base imponible, de modo que el impuesto calculado sobre dicha base es el mismo. Por lo tanto, a su juicio, no existe ninguna excepción al sistema de referencia.
- 57 Hungría expone también que, a diferencia del régimen fiscal de que se trataba en 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), que había sido concebido para favorecer a un determinado grupo de empresas, en concreto las sociedades extraterritoriales (que, a falta de empleados y de locales profesionales, estaban *de facto* exentas de impuestos), el impuesto sobre la publicidad lo paga cada contribuyente en función de su volumen de negocios sobre la base de los tipos aplicables de manera uniforme en cada uno de los tramos. Por lo tanto, a su entender, ambos asuntos no son comparables.
- 58 Hungría añade que la situación del presente asunto tampoco se corresponde con una situación en la que un tributo puede considerarse parte integrante de una ayuda de Estado, tal como se identifica en 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), cuando la recaudación de dicho tributo se destina necesariamente a la financiación de una ayuda. A este respecto, recuerda que, en la medida en que los ingresos procedentes del impuesto sobre la publicidad se incluían en los presupuestos generales del Estado, era imposible determinar qué gastos precisos se financiaban con dichos ingresos.
- 59 El Gobierno húngaro llega a la conclusión de que, dado que, según las normas iniciales que regulaban el impuesto sobre la publicidad y las introducidas con ocasión de la modificación de 2015, el importe del impuesto sobre la publicidad era el mismo para la misma base imponible, la escala progresiva por tramos de dicho impuesto no implicaba ni selectividad ni ventaja pecuniaria alguna.
- 60 Por su parte, el Gobierno polaco añade que, aun suponiendo que los tipos impositivos progresivos no formen parte del sistema de referencia específico del impuesto sobre la publicidad, no favorecen a empresas que, teniendo en cuenta el objetivo principal del impuesto, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de otras empresas. En su opinión, en la medida en que la estructura de esos tipos se basa en una progresividad por tramos, y no en una progresividad global, respeta el

principio de igualdad. A su juicio, en un mismo tramo de volumen de negocios, todas las empresas son tratadas exactamente de la misma manera al estar sujetas al mismo tipo impositivo y ninguna categoría de empresas resulta privilegiada.

- 61 A estas alegaciones que sostienen que la progresividad del impuesto sobre la publicidad no genera ayudas de Estado la Comisión responde que las situaciones que dieron lugar a las sentencias 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), y 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), corresponden al supuesto del impuesto sobre la publicidad.
- 62 Según la Comisión, de 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), resulta, en particular, que, para saber si una medida fiscal es selectiva en beneficio de determinadas empresas, no basta con examinar si existe una excepción a las normas del sistema de referencia, tal como se definen en el propio Estado miembro de que se trate, sino que también debe comprobarse si los límites o la estructura de dicho sistema de referencia han sido definidos de manera coherente o, por el contrario, de manera claramente arbitraria o parcial, de forma que favorezca a esas empresas, habida cuenta del objetivo normal de dicho sistema, como ocurre en el caso de autos. La Comisión señala que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la ventaja selectiva de la que gozaban determinadas sociedades exentas de tributación resultaba de la propia concepción del impuesto en cuestión, mientras que su objetivo era establecer una imposición generalizada.
- 63 La Comisión afirma que, respecto a una situación similar, se expuso la conclusión, en los considerandos 50 a 54 de la Decisión impugnada, de que Hungría concibió deliberadamente desde el principio el sistema de tributación progresiva por tramos aplicado al impuesto sobre la publicidad como sistema de referencia selectivo, con el fin de favorecer a determinadas empresas con respecto a otras.
- 64 La Comisión añade que 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), sobre cuya base Hungría pretende demostrar que la inexistencia de un vínculo de afectación entre el impuesto sobre la publicidad y la financiación de medidas específicas permite descartar la existencia de elementos de ayuda de Estado, carece de pertinencia, ya que lo que se discute en el presente asunto no es una medida de ayuda financiada mediante el impuesto, sino las ayudas que el propio impuesto supone dada su concepción.
- 65 Por otro lado, la Comisión sostiene que un tipo impositivo uniforme en cada tramo de la escala no implica un trato igual a los sujetos pasivos, puesto que solo los que tengan un volumen de negocios más elevado entran en los tramos superiores, gravados con tipos más altos. En su opinión, lo importante para un sujeto pasivo es el tipo efectivo medio y el importe total de imposición, y no que, en un determinado tramo, el tipo sea o no uniforme. En comparación con un impuesto de tipo único sobre el volumen de negocios que grave a todos los sujetos pasivos en la misma proporción, el impuesto progresivo sobre la publicidad hace recaer globalmente una carga fiscal superior sobre las empresas que alcancen los tramos impositivos más altos.
- 66 La Comisión añade que, contrariamente a lo que afirma Hungría, no definió un nuevo régimen de referencia «basado en un tipo medio». El tipo medio al que se refirió es específico de cada empresa, si bien, en los considerandos 48 y 56 de la Decisión impugnada, describió un impuesto sobre la publicidad de tipo único que debía servir como régimen de referencia, para el que no existen ni tramos ni tipos progresivos, el único régimen que, a su juicio, puede evitar una discriminación entre empresas que, a la luz del objetivo perseguido por el impuesto sobre la publicidad, se encuentren en situaciones comparables. Este razonamiento corresponde, según la Comisión, al desarrollado por el Tribunal de Justicia en 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). La Comisión señala que, aunque en la Decisión impugnada se refirió a un impuesto sobre la publicidad de tipo único que no da lugar a una ayuda de Estado, dejó a Hungría la tarea de decidir la cuantía de dicho impuesto. Considera que ello refleja el hecho de que no limitó la soberanía de Hungría en materia fiscal, sino que solo aplicó las normas relativas a las ayudas de Estado.

- 67 Remitiéndose a los considerandos 46 a 71 de la Decisión impugnada, la Comisión recuerda, más concretamente, el análisis en tres etapas que siguió para apreciar el carácter selectivo del impuesto sobre la publicidad.
- 68 Por lo que respecta al carácter selectivo de la ventaja concedida, la Comisión afirma que en la Decisión impugnada demostró que los tipos impositivos progresivos daban lugar a una distinción entre las empresas con ingresos publicitarios elevados (es decir, las grandes empresas como Magyar RTL) y las empresas con ingresos publicitarios bajos (es decir, las empresas más pequeñas), y que, en consecuencia, conllevaban la concesión de una ventaja selectiva a estas últimas por razón de su tamaño (considerandos 49 a 56). La Comisión considera que un impuesto sobre el volumen de negocios de tipo único, no discriminatorio, implica que una empresa debe pagar más cuanto mayor sea su volumen de negocios, ya que todas las partes de este están sujetas a un tipo impositivo uniforme. A diferencia de los impuestos basados en los beneficios, el objeto de los impuestos basados en el volumen de negocios no es tener en cuenta —y de hecho no tienen en cuenta— los costes soportados para alcanzar ese volumen. Ello se explica, a su juicio, por el hecho de que un volumen de negocios elevado no implica necesariamente un beneficio elevado y de que el volumen de negocios, en sí mismo, no refleja la capacidad contributiva.
- 69 La Comisión recuerda que, en su opinión, en el caso de los impuestos sobre el volumen de negocios, la existencia de varios tramos y la aplicación de los tipos impositivos progresivos que se corresponden con dichos tramos solo se justifican por la naturaleza del sistema en casos excepcionales, a saber, cuando el objetivo específico del impuesto exige la aplicación de tipos progresivos. Explica que, por ejemplo, los impuestos progresivos sobre el volumen de negocios pueden justificarse si las externalidades negativas creadas por una actividad que pretende compensar el impuesto también aumentan de manera progresiva, es decir, más que proporcionalmente, en función del volumen de negocios. Sin embargo, considera que Hungría no ha demostrado que la progresividad del impuesto sobre la publicidad estuviera justificada por eventuales externalidades negativas derivadas de la publicidad.
- 70 Procede examinar las alegaciones resumidas anteriormente.
- 71 El artículo 107 TFUE, apartado 1, dispone que, salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.
- 72 Se desprende de reiterada jurisprudencia que las ayudas a las que se refiere el artículo 107 TFUE, apartado 1, no se limitan a las subvenciones, ya que comprenden no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones de Estado 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, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, 30/59, EU:C:1961:2, página 10; de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 33; de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, apartado 13, 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, apartado 71).

- 73 De ello se deduce que, en materia tributaria, una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, apartado 14; 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 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 56).
- 74 La demostración de la existencia de un trato fiscal ventajoso reservado a determinadas empresas o, en otras palabras, la caracterización de la selectividad de la medida controvertida requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, esa medida puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 33; véase también 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, apartado 75 y jurisprudencia citada).
- 75 Más concretamente, según el método de examen reconocido en la jurisprudencia, la calificación de una medida fiscal ventajosa como «selectiva» exige, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal común o «normal» aplicable [véanse, en este sentido, 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 57, y de 28 de junio de 2018, Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión, C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 88 y jurisprudencia citada].
- 76 Es respecto a ese régimen fiscal frente al que procede, en un segundo momento, examinar, y en su caso acreditar, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada mediante la medida fiscal controvertida demostrando que esa ventaja supone una excepción a dicho sistema «normal» al introducir diferenciaciones entre operadores que se encuentran, habida cuenta del objetivo atribuido al régimen fiscal común o «normal» aplicable, en una situación fáctica y jurídica comparable (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49, y 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 57). Por el contrario, si resulta que la ventaja fiscal (en otras palabras, la diferenciación) se justifica por la naturaleza o la estructura del sistema en que se inscribe, no puede constituir una ventaja selectiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, apartado 42; de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, apartados 51 y 52; de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 52; de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión, C-487/06 P, EU:C:2008:757, apartado 83, y 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 58 y 60).
- 77 Se desprende de la jurisprudencia que, cuando se menciona la naturaleza del sistema «normal», se hace referencia al objetivo asignado a dicho sistema, mientras que, cuando se menciona la estructura del sistema «normal», se hace referencia a sus normas de tributación (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 81, y de 7 de marzo de 2012, British Aggregates/Comisión, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, apartado 84). Es preciso subrayar que el concepto de objetivo o de naturaleza del sistema fiscal «normal» anteriormente mencionado se refiere a los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal y no se refiere ni a las políticas que pueden, en su caso, ser financiadas mediante los recursos que proporciona, ni a los objetivos que podrían alcanzarse mediante excepciones a dicho sistema fiscal.

- 78 En el presente asunto, procede, en primer lugar, examinar la cuestión de la determinación del régimen fiscal «normal» con respecto al cual debe dilucidarse en principio si existe una ventaja selectiva.
- 79 Ha de subrayarse, ya que la Comisión se refiere concretamente en la Decisión impugnada a 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), que los tres impuestos objeto de los asuntos que dieron lugar a esa sentencia constituían conjuntamente el régimen general de tributación de todas las sociedades radicadas en Gibraltar, mientras que, en el presente asunto, la medida calificada de ayuda estatal por la Comisión se inscribe en el marco de un impuesto sectorial específico sobre la difusión de publicidad. Por ello, el régimen fiscal «normal» no puede, en ningún caso, exceder dicho sector (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartados 54 a 63).
- 80 Pues bien, Hungría alega fundadamente que los tipos impositivos no pueden ser excluidos del contenido de un régimen fiscal, como ha hecho la Comisión (véase el considerando 48 de la Decisión impugnada). Ya se trate de tributación a tipo único o progresivo, el nivel de gravamen forma parte, como la base imponible, el hecho imponible y la definición de los sujetos pasivos, de las características fundamentales del régimen jurídico de un gravamen fiscal. Como señala el Gobierno polaco, la propia Comisión indica, en el punto 134 de la Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107 [TFUE], apartado 1 (DO 2016, C 262, p. 1), que, «en el caso de los impuestos, el sistema de referencia se basa en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos». A falta del nivel de gravamen que permite determinar cuál es la estructura del régimen «normal», es imposible, por otra parte, examinar si existe una excepción ventajosa en favor de determinadas empresas (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 56, y de 7 de marzo de 2012, British Aggregates/Comisión, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, apartado 52). Por ello, en su caso, si, en el contexto del mismo impuesto, a determinadas empresas se les aplica un tipo impositivo diferente de las demás, incluidas exenciones distintas, procede determinar cuál es la situación «normal» en la materia, que forma parte del régimen «normal», sin cuya identificación el método recordado en los apartados 75 y 76 de la presente sentencia no puede aplicarse.
- 81 Se desprende además de la Decisión impugnada y de las alegaciones en defensa de la Comisión que esta trató de identificar un régimen «normal» con una estructura de imposición al que poder referirse. De los considerandos 52 y 53 de la Decisión impugnada se desprende, en particular, que, para la Comisión, este régimen debería ser un sistema en el que el volumen de negocios de las empresas se gravara con un tipo único, con independencia de su importe. La Comisión asegura por otra parte haber lamentado que las autoridades húngaras no le indicaran un valor para este tipo único (considerando 52 de la Decisión impugnada) y sugirió incluso que se adoptase el tipo del 5,3 % para todos los ingresos publicitarios (considerandos 91 y 93 de la Decisión impugnada). No obstante, es preciso señalar que el régimen «normal» de tipo único al que se refirió la Comisión en determinados pasajes de la Decisión impugnada es un régimen hipotético que no podía adoptarse. En efecto, el examen del carácter selectivo de una ventaja fiscal, que se efectúa en la segunda fase del método recordado en los apartados 75 y 76 anteriores, debe efectuarse a la luz de las características reales del régimen fiscal «normal» en el que se inscribe, determinadas en la primera fase de ese método, y no a la luz de hipótesis que no ha considerado la autoridad competente.
- 82 Por consiguiente, en la Decisión impugnada, la Comisión identificó un régimen «normal» o bien incompleto, sin tipos impositivos, o bien hipotético, con un tipo impositivo único, lo que constituye un error de Derecho.
- 83 Habida cuenta del carácter progresivo del impuesto controvertido y de la ausencia de escalas de tipos diferenciadas para determinadas empresas, el único régimen «normal» que podía considerarse en el presente asunto era, como sostiene el Gobierno húngaro, el propio impuesto sobre la publicidad, con una estructura que incluye su escala única de tipos progresivos y sus tramos.

- 84 Sin embargo, aun cuando la Comisión incurrió en un error al identificar el régimen fiscal «normal» pertinente, procede comprobar si la conclusión a la que llegó no está justificada por otros motivos recogidos en la Decisión impugnada que permitan identificar la existencia de una ventaja selectiva en favor de determinadas empresas.
- 85 En efecto, la Comisión no se limitó a considerar que la estructura progresiva del impuesto controvertido constituía una excepción a un régimen «normal», identificado en el presente asunto de forma incompleta o hipotética, sino que también motivó, esencialmente, la existencia de una ventaja selectiva en favor de las empresas con un bajo volumen de negocios basándose en 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), que se refería a un régimen fiscal en sí mismo discriminatorio a la vista del objetivo que se supone debía perseguir, es decir, a la vista de su naturaleza. En el presente asunto, la Comisión consideró que la estructura del impuesto sobre la publicidad, con sus tipos progresivos y sus tramos, era contraria al objetivo perseguido por dicho impuesto y tenía, a este respecto, efectos discriminatorios entre las empresas de ese sector. Procede comprobar por tanto si esta apreciación es fundada.
- 86 Así, en el considerando 49 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que «también [era] necesario evaluar si los límites de ese sistema [habían] sido diseñados por el Estado miembro de forma coherente o, por el contrario, de forma claramente arbitraria o sesgada, con el fin de favorecer a determinadas empresas en detrimento de otras». En el considerando 51 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que «la estructura de tipo progresivo que introduce la Ley [suponía], por tanto, que cada empresa [estaba] sujeta a diferentes niveles de tributación (expresado como una proporción de su volumen de negocios de publicidad total anual) en función de su tamaño, puesto que la cantidad del volumen de negocios alcanzado por una empresa [estaba] correlacionada en cierta medida con su tamaño». En el considerando 54 de la Decisión impugnada, indicó, además, que «el sistema de referencia [tenía], por lo tanto, un diseño selectivo que no [estaba] justificado a la luz del objetivo del impuesto sobre anuncios publicitarios, que [consistía] en promover el principio de reparto de carga pública y recaudar fondos para los presupuestos del Estado».
- 87 No obstante, el objetivo mencionado por la Comisión de obtener ingresos presupuestarios es común a todos los impuestos no afectados que constituyen la mayor parte de los regímenes fiscales y es por sí mismo insuficiente para determinar la naturaleza de los diferentes impuestos, por ejemplo según el tipo de sujetos pasivos a los que afectan, en función de que sean generales o sectoriales, o en función del posible objetivo concreto que persigan, por ejemplo en lo que se refiere a los impuestos dirigidos a reducir ciertos daños al medio ambiente (impuestos ecológicos). Por lo demás, la estructura progresiva de los tipos de un impuesto, como tal, no puede ser contraria al objetivo de obtener ingresos presupuestarios. Asimismo, el objetivo de promover una fiscalidad equitativa es muy general y puede formularse respecto de la mayoría de los impuestos. Por lo tanto, no puede corresponder al objetivo específico de un impuesto.
- 88 De los datos obrantes en autos se desprende que la Ley del Impuesto sobre la Publicidad creó un impuesto sobre el volumen de negocios de los medios de difusión de publicidad, que las autoridades húngaras quisieron asociar a una lógica redistributiva, como se indica en el considerando 33 de la Decisión impugnada. Dado que no se señaló ninguna otra finalidad concreta, dirigida por ejemplo a compensar o impedir la aparición de efectos adversos que pudieran resultar de la actividad en cuestión, procede considerar que ese era el objetivo perseguido por el legislador nacional. Pues bien, en la Decisión impugnada, la Comisión estimó precisamente que una lógica redistributiva traducida en una estructura de imposición progresiva era incompatible con un impuesto sobre el volumen de negocios, por considerar que no podía recurrirse a este objetivo para analizar la existencia de ventajas selectivas.

- 89 Sin embargo, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, la concepción del impuesto sobre la publicidad, caracterizada por una estructura de imposición progresiva, era en principio coherente con el objetivo de las autoridades húngaras, aunque el impuesto en cuestión fuera un impuesto sobre el volumen de negocios. En efecto, es razonable presumir que la empresa que realiza un volumen de negocios elevado puede, gracias a distintas economías de escala, tener costes proporcionalmente inferiores a los de aquella con un volumen de negocios más reducido —puesto que los costes unitarios fijos (edificios, impuestos sobre bienes inmuebles, material y gastos de personal, por ejemplo) y los costes unitarios variables (por ejemplo, aprovisionamiento de materias primas) disminuyen con el volumen de actividad— y que puede por ello disfrutar de una renta disponible proporcionalmente más importante que la hace apta para pagar proporcionalmente más por un impuesto sobre el volumen de negocios.
- 90 Por consiguiente, la Comisión incurrió en otro error en lo que respecta a la identificación del objetivo del impuesto sobre la publicidad, que era efectivamente instaurar un impuesto sectorial sobre el volumen de negocios respetando una lógica redistributiva, como han expuesto las autoridades húngaras.
- 91 En esta fase del examen, la cuestión es si la Comisión pudo todavía, a pesar de los dos errores concretados anteriormente respecto a la definición del régimen de referencia y a su objetivo, identificar correctamente elementos que demuestren la existencia de ventajas selectivas en el impuesto sobre la publicidad, habida cuenta del régimen de referencia y de su objetivo, mencionados en los apartados 83 y 88 anteriores, tal como se desprenden de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad. Más concretamente, la cuestión consiste en saber si la Comisión demostró que la estructura de tributación adoptada por las autoridades húngaras era contraria al objetivo de ese régimen.
- 92 Procede recordar que el juez de la Unión se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la existencia o no existencia de ventajas selectivas en regímenes fiscales o, de manera más general, regímenes de contribuciones obligatorias, que se caracterizaban por la presencia de normas de modulación de tales contribuciones en función de la situación de los sujetos pasivos. A este respecto, el hecho de que un impuesto se caracterice por una estructura de tributación progresiva, mediante reducciones en la base imponible, límites máximos u otros métodos de modulación y que de ello resulten niveles de tributación efectiva diferentes en función de la importancia de la base sometida a tributación de los sujetos pasivos o en función de los parámetros de los dispositivos de modulación mencionados no se traduce necesariamente, como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 73 a 77 anteriores, en la existencia de una ventaja selectiva en favor de determinadas empresas.
- 93 Esta afirmación se ilustra, en particular, mediante diversos ejemplos concretos vinculados a la cuestión formulada en el apartado 91 anterior, que permiten delimitar en qué circunstancias puede determinarse la existencia de una excepción a la aplicación del régimen «normal» debido a que una medida de modulación del impuesto de que se trata vulnera la naturaleza de dicho régimen, es decir, su objetivo.
- 94 Así, en lo que se refiere a situaciones en las que se ha identificado tal excepción, en las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), apartados 49 a 55; de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), apartados 86 y 87; de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); 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 85 a 108, y 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 58 a 94 interpretados conjuntamente con el apartado 123, en lo tocante, respectivamente, a un límite máximo en la primera sentencia citada, a una exención en las tres siguientes y a reducciones en la base imponible en la última, el Tribunal de Justicia consideró —habida cuenta de los objetivos de los impuestos controvertidos, consistentes en luchar contra externalidades negativas (en concreto

medioambientales) en lo que respecta a las tres primeras sentencias, en crear un régimen general de tributación de todas las empresas en lo que respecta a la siguiente sentencia y en amortizar, a efectos del impuesto sobre sociedades, el fondo de comercio generado en la adquisición de activos de empresas en determinadas circunstancias en lo que respecta a la última de dichas sentencias— que las ventajas reservadas a determinadas empresas frente a otras que se encontraban en una situación comparable respecto a dichos objetivos eran, debido a ello, selectivas.

- 95 De estas sentencias se desprende que, con independencia del hecho de que el objetivo del impuesto incluya o no incluya una finalidad relacionada con el impacto de la actividad de las empresas sujetas a él, de que la ventaja se dirija a un sector económico específico respecto a las demás empresas sujetas o bien a una forma concreta de explotación de las empresas, o incluso de que la ventaja sea accesible potencialmente a cualquier empresa sujeta al impuesto, si esa ventaja conduce a diferencias de trato contrarias al objetivo del impuesto, presenta un carácter selectivo. Sin embargo, el propio objetivo de un impuesto puede incluir una modulación con el fin de repartir el esfuerzo fiscal o de limitar su impacto. También podrán tenerse en cuenta situaciones específicas que distinguen a determinados sujetos pasivos de los demás sin que se menoscabe el objetivo del impuesto.
- 96 A este respecto, en la sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), apartados 33 a 36, a la que se hace referencia en el apartado 94 anterior, el Tribunal de Justicia declaró que la devolución parcial de impuestos sobre la energía consumida por las empresas, aplicable cuando dichos impuestos excediesen un determinado umbral del valor neto de lo que producían dichas empresas, no constituía una ayuda de Estado si beneficiaba a todas las empresas sujetas al impuesto con independencia del objeto de su actividad, pese a que podía dar lugar a niveles de tributación distintos entre empresas que consumen la misma cantidad de energía.
- 97 Del mismo modo, en 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), apartados 77 a 83, citada en el apartado 94 anterior, el Tribunal de Justicia declaró que las ventajas que podían derivarse de una limitación generalizada de dos impuestos sobre las empresas, cuya base imponible no era el beneficio, al 15 % del beneficio, que daba lugar a que empresas que tenían la misma base imponible pudiesen pagar un impuesto diferente, se establecían sobre la base de criterios objetivos independientes de la elección de las empresas afectadas y, por tanto, no tenían carácter selectivo.
- 98 En la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros* (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 48 a 62, el Tribunal de Justicia declaró que, en el contexto del impuesto sobre los beneficios de las sociedades, que constituía el régimen «normal» en ese asunto, la exención total de la que disfrutaban sociedades cooperativas no constituía una ventaja selectiva por el hecho de que estas no estaban en una situación jurídica y fáctica comparable a la de las sociedades mercantiles, en la medida en que se había comprobado que operaban efectivamente en las condiciones propias de la lógica cooperativa, que conlleva en particular un margen de beneficio muy inferior al de las sociedades de capital.
- 99 En la sentencia de 29 de marzo de 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), apartados 37 a 44, el Tribunal de Justicia estimó, tomando también en consideración la situación concreta de determinadas empresas, que un mecanismo de resolución a tanto alzado de litigios fiscales antiguos, abierto a las empresas que respondiesen a criterios objetivos que no las situaban en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las demás empresas, no suponía una ventaja selectiva, aun cuando pudiera llevar a que los beneficiarios de este mecanismo pagasen menos impuestos, *ceteris paribus*, que otras empresas.
- 100 Del mismo modo, en la sentencia de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), citada en el apartado 94 anterior, el Tribunal de Justicia declaró que, en el contexto de un impuesto sobre los establecimientos comerciales, cuya base imponible estaba constituida esencialmente por la superficie de venta y que pretendía corregir y compensar externalidades negativas en materia de

medio ambiente y de ordenación del territorio, la reducción del 60 % o la exención total de la que disfrutaban los establecimientos que ejercían determinadas actividades, así como aquellos cuya superficie de venta era inferior a un determinado umbral, no constituían ayudas de Estado si se comprobaba que estos diversos establecimientos se encontraban efectivamente en una situación diferente a la de los demás establecimientos sujetos, habida cuenta de los impactos que el impuesto en cuestión tenía por objeto corregir y compensar, es decir, a la luz de los objetivos de ese impuesto.

- 101 Estos ejemplos confirman que existen impuestos cuya naturaleza no impide que estén provistos de dispositivos de modulación, que pueden llegar a las exenciones, sin que por ello dichos dispositivos supongan la concesión de ventajas selectivas. En resumen, falta su carácter selectivo si esas diferencias de tributación y las ventajas que puedan derivarse, aun justificadas únicamente por la lógica que rige el reparto del impuesto entre los contribuyentes, proceden de la aplicación pura y simple, sin excepciones, del régimen «normal», si las situaciones comparables son tratadas de manera comparable y si tales dispositivos de modulación no menoscaban el objetivo del impuesto en cuestión. Del mismo modo, las disposiciones especiales previstas para determinadas empresas debido a sus situaciones específicas, que les permiten disfrutar de una modulación, o incluso de una exención fiscal, no deben considerarse constitutivas de una ventaja selectiva si dichas disposiciones no contravienen el objetivo del impuesto en cuestión. A este respecto, el hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos para su aplicación no confiere por sí mismo a esa medida carácter selectivo (véase 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 59 y jurisprudencia citada). Dichos dispositivos cumplen el requisito de ser conformes con la naturaleza y la estructura del sistema en el que se inscriben, mencionado en el apartado 76 anterior.
- 102 En cambio, si a empresas que se encuentran en una situación comparable a la luz del objetivo del impuesto o de la lógica que justifica su modulación no se les aplica un trato igual a este respecto, esa discriminación genera una ventaja selectiva que puede constituir una ayuda de Estado si se cumplen los demás requisitos establecidos en el artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 103 Así mismo, en particular, las estructuras progresivas de tributación, incluidas aquellas con deducciones de la base imponible importantes —que no son excepcionales en la fiscalidad de los Estados miembros—, no implican por sí mismas la existencia de elementos de ayudas de Estado. En la Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal (véase el apartado 80 anterior), la Comisión indica a este respecto, en el punto 139, que el carácter progresivo de un impuesto sobre la renta puede estar justificado por la lógica redistributiva que va aparejada a dicho impuesto. No obstante, nada permite limitar, como hace la Comisión en los considerandos 68 y 69 de la Decisión impugnada, este tipo de apreciación a los impuestos sobre la renta o a los que tengan por objeto compensar o evitar que se produzcan determinados efectos negativos que puede provocar la actividad de que se trate y excluirla respecto a impuestos que gravan la actividad de las empresas, y no sus ingresos netos o sus beneficios. En efecto, de la jurisprudencia recordada en los apartados 73 a 77 anteriores no se desprende que, para evitar la calificación como ventaja selectiva de una medida de modulación de un tributo, un Estado miembro solo pueda recurrir a criterios de modulación limitados a determinados objetivos, como la redistribución de la riqueza o la compensación y la disuasión de externalidades negativas. Lo necesario a tal efecto es que la modulación deseada no sea arbitraria, a diferencia de lo que sucedía en el asunto que dio lugar a la sentencia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión (C-487/06 P, EU:C:2008:757), mencionada en el apartado 94 anterior, que se aplique de forma no discriminatoria y que sea conforme con el objetivo del impuesto en cuestión. Por ejemplo, los dispositivos de modulación mencionados en los apartados 96, 97 y 99 anteriores, que no fueron considerados selectivos por el Tribunal de Justicia, no respondían a una lógica de tributación proporcional a las externalidades negativas, ni tampoco a una lógica redistributiva, sino a otros fines. Además, como ya se ha indicado en el apartado 89 anterior, no se excluye que una lógica redistributiva pueda justificar también la progresividad de un impuesto sobre el volumen de negocios, como alega acertadamente en el presente asunto el Gobierno húngaro. Una lógica redistributiva puede incluso justificar una exención total para determinadas empresas, como ilustra el asunto mencionado en el apartado 98 anterior.

- 104 Por ello, al tratarse de un impuesto sobre el volumen de negocios, un criterio de modulación que adopte la forma de una tributación progresiva a partir de un determinado umbral, incluso elevado, que puede corresponder al deseo de gravar la actividad de una empresa únicamente cuando tal actividad alcance cierta importancia, no implica, por sí mismo, la existencia de una ventaja selectiva.
- 105 Por tanto, de los apartados 91 a 104 anteriores se desprende que la Comisión no pudo deducir fundadamente la existencia de ventajas selectivas vinculadas al impuesto sobre la publicidad partiendo únicamente de la estructura progresiva de ese nuevo impuesto.
- 106 No obstante, si la Comisión demostrase en la Decisión impugnada que la estructura progresiva de tributación concretamente establecida fue adoptada de forma que priva en gran medida de su contenido al objetivo del impuesto en cuestión, podría considerarse que la ventaja que pueden obtener las empresas beneficiarias de una tributación nula o baja con respecto a otras empresas es selectiva.
- 107 Por consiguiente, aún debe comprobarse si la Comisión acreditó dicho extremo en la Decisión impugnada.
- 108 A este respecto, en el considerando 60 de la Decisión impugnada, la Comisión indicó que los datos relativos a los anticipos fiscales presentados por las autoridades húngaras el 17 de febrero de 2015 mostraban que en 2014 los dos tramos de tipos más altos, del 30 % y el 40 %, solo afectaron a una empresa que había abonado el 80 % de dichos anticipos. La Comisión estimó que dichos datos indicaban efectivamente las repercusiones concretas del trato diferenciado de las empresas sobre la base de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, así como la naturaleza selectiva de sus tipos progresivos.
- 109 Sin embargo, esta apreciación fáctica no ha sido asociada a un razonamiento distinto del referido al propio principio de una tributación progresiva y es por tanto, en cualquier caso, insuficiente para constituir una motivación que pueda acreditar que la estructura progresiva adoptada en el presente asunto para el impuesto en cuestión no era compatible con su objetivo.
- 110 Por otra parte, es cierto que la Comisión expuso en la Decisión impugnada que la estructura impositiva progresiva del impuesto sobre la publicidad llevaba a tratar de forma diferente a empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable; en otras palabras, que conllevaba un trato discriminatorio. Sin embargo, a este respecto solo hizo referencia principalmente al hecho de que el tipo efectivo medio y el tipo impositivo marginal de las empresas debían variar en función de su volumen de negocios y de su tamaño (considerandos 50, 51, 58 y 59 de la Decisión impugnada). Pues bien, esta variación del tipo efectivo medio y del tipo marginal en función de la importancia de la base imponible es inherente a cualquier sistema impositivo de estructura progresiva, y, como ya se ha expuesto en el anterior apartado 104, dicho sistema no genera, como tal y por ese mero hecho, ventajas selectivas. Por lo demás, cuando la estructura de tributación progresiva de un impuesto refleja el objetivo perseguido por dicho impuesto, no puede considerarse que dos empresas con una base imponible diferente estén en una situación fáctica comparable a la luz de ese objetivo.
- 111 Por consiguiente, habida cuenta de los errores que ha cometido respecto a la determinación del régimen fiscal «normal», al objetivo de este y a la existencia por su propia naturaleza, en su opinión, de ventajas selectivas en el contexto de una estructura de tributación progresiva sobre el volumen de negocios, la Comisión no consiguió acreditar en la Decisión impugnada la existencia de ventajas selectivas y, por tanto, de ayudas de Estado, debido a la estructura progresiva del impuesto sobre la publicidad, ya sea en relación con su versión inicial o con su versión resultante de la modificación realizada en 2015.

Sobre la reducción de la base imponible como consecuencia de la deducibilidad en 2014 del 50 % de las pérdidas trasladadas para las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013

- 112 Según Hungría, esta reducción de la base imponible no supone una ventaja selectiva para ninguna empresa. A su juicio, constituye el equivalente a la reducción por pérdidas en los años anteriores de la base imponible del impuesto de sociedades que podían aplicar las sociedades beneficiarias en 2013. Así, afirma que la reducción de la base imponible por pérdidas existía sin distinción para cualquier sujeto pasivo del impuesto sobre la publicidad, independientemente de que hubiera sido o no beneficiario en 2013. La posibilidad de reducir la base imponible del nuevo impuesto sobre la publicidad respondía, según Hungría, al afán de moderar en el primer año de tributación la carga fiscal de las empresas ya deficitarias, como las autoridades húngaras han explicado desde la fase previa de examen de este impuesto por la Comisión y tal y como se indica en el considerando 33 de la Decisión impugnada. A este respecto, Hungría sostiene que las empresas deficitarias en 2013 no se encontraban, en lo que respecta a sus obligaciones tributarias del ejercicio de 2014, en una situación comparable a la de las empresas que en 2013 eran beneficiarias.
- 113 Además, según Hungría, los asuntos que dieron lugar a las sentencias 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), y de 21 de mayo de 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), justifican su posición. Asevera que, en la segunda sentencia, el Tribunal de Justicia consideró aceptable, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, una normativa que, en el marco de un impuesto con una base imponible distinta de los ingresos, establecía un impuesto que, sin embargo, tomaba en consideración los ingresos. Hungría deduce de ello que no se excluye la posibilidad de establecer una regla que permita la concesión de una ventaja basada en criterios no vinculados a la base imponible del impuesto en cuestión, sin conceder no obstante una ayuda de Estado. En su opinión, la primera sentencia ilustra igualmente la posibilidad de modular un impuesto sobre la base de criterios no relacionados con la base imponible y permite también sostener que la reducción de la base imponible de que se trata constituye una medida tributaria general, puesto que se aplica sin distinción a todas las empresas con arreglo a un criterio objetivo relacionado con su situación de rentabilidad.
- 114 En respuesta a estas alegaciones, la Comisión señala que el examen de la selectividad con respecto al régimen de referencia debe realizarse en relación con el impuesto sobre la publicidad y no con el régimen fiscal húngaro en su conjunto teniendo en cuenta el impuesto sobre sociedades. En su opinión, la medida en cuestión confiere una ventaja selectiva, ya que permite reducir la base imponible del impuesto sobre la publicidad y, por consiguiente, la carga fiscal de las empresas afectadas en comparación con las que no pueden acogerse a dicha reducción. A este respecto, la Comisión sostiene que la deducción de las pérdidas preexistentes en el momento de la adopción de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad conlleva una selectividad, por una parte, porque no puede considerarse parte integrante del régimen de referencia, como se expone en el considerando 55 de la Decisión impugnada, y, por otra, porque puede favorecer a determinadas empresas con pérdidas trasladadas considerables, como excepción al régimen de referencia, tal y como se indica en los considerandos 62 a 64 de la Decisión impugnada. Según la Comisión, la introducción del impuesto sobre la publicidad durante el ejercicio en curso, que invoca también Hungría, con el afán de moderación fiscal el primer año, para justificar la medida, no solo tuvo incidencia en los planes financieros de los sujetos pasivos deficitarios en 2013, sino también en los de los sujetos pasivos beneficiarios ese año. A su juicio, los dos grupos de empresas se encuentran en una situación comparable en lo que respecta al objetivo del impuesto. Por otra parte, la Comisión subraya que, a diferencia de lo que ocurre con los impuestos basados en los beneficios, el impuesto sobre la publicidad se basa en la imposición del volumen de negocios. En su opinión, los costes —y por lo tanto, las pérdidas— generalmente no son deducibles de tal base imponible, como se indica en el considerando 62 de la Decisión impugnada.

- 115 Según la Comisión, las sentencias invocadas por Hungría no permiten sostener su argumentación. En particular, la Comisión explica que el régimen del impuesto sobre la publicidad húngaro no se asemeja al régimen del impuesto por residencia francés de que se trata en la sentencia de 21 de mayo de 2015, *Pazdziej* (C-349/14, EU:C:2015:338), que, a su juicio, era un impuesto sobre la fortuna. Considera que, dado que la base del impuesto sobre la publicidad es el volumen de negocios, la deducción de las pérdidas trasladadas no está vinculada a dicha base imponible, sino a un elemento que le es totalmente ajeno, el beneficio. Por lo tanto, la Comisión concluye que la lógica interna del impuesto no justifica la deducibilidad de las pérdidas.
- 116 La Comisión añade que, en cualquier caso, la selectividad de esta medida se demuestra por el hecho de que la deducción de las pérdidas se limitaba, desde el punto de vista temporal, al impuesto pagadero en 2014, y recuerda que, desde un punto de vista personal, estaba reservada únicamente a las empresas deficitarias en 2013.
- 117 Para empezar, deben desestimarse las alegaciones de Hungría que se refieren a la posibilidad análoga a la controvertida, para las empresas beneficiarias en 2013, de deducir sus pérdidas anteriores de la base imponible del impuesto de sociedades. Estas alegaciones no son pertinentes para determinar si existe una ventaja selectiva en el único régimen de referencia que debe tenerse en cuenta, a saber, el impuesto sobre la publicidad con sus tipos progresivos (véase, en este sentido la sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartados 54 y 55). La cuestión que debe dilucidarse es exclusivamente si la reducción de la base imponible para las empresas no beneficiarias en 2013 introduce en dicho régimen un elemento contrario al objetivo de este y discriminatorio, que confiere una ventaja selectiva, como sostiene la Comisión a raíz del análisis que efectuó en los considerandos 62 a 65 de la Decisión impugnada.
- 118 A este respecto, considerando lo expuesto en los apartados 95 y 101 de la presente sentencia, debe recordarse que, aunque no se deriven de la propia naturaleza, es decir, del objetivo, del régimen tributario de referencia, determinadas modulaciones de un impuesto, que tengan en cuenta situaciones particulares, no deben considerarse constitutivas de una ventaja selectiva si esas disposiciones no contravienen el objetivo del impuesto en cuestión y no son discriminatorias.
- 119 En el caso de autos, en primer lugar, es inexacto considerar, como hace la Comisión en esencia en el considerando 62 de la Decisión impugnada, que la reducción de la base imponible podría, por principio, conferir una ventaja selectiva debido a que, al tratarse de un impuesto sobre el volumen de negocios, «en principio los costes no son deducibles de la base imponible».
- 120 En efecto, como se ha recordado en el apartado 97 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia declaró en 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), apartados 77 a 83, que el establecimiento de un límite máximo de un impuesto sobre la base de criterios objetivos independientes de la elección de las empresas afectadas, esto es, de hechos aleatorios, no presentaba carácter selectivo, incluso si esos criterios no guardaban relación con la base imponible en cuestión, como se desprende, en particular, de los apartados 81 y 83 de dicha sentencia. Puede observarse que uno de los criterios que dan derecho al límite máximo de impuesto examinado y considerado no selectivo en dicha sentencia era precisamente no haber obtenido beneficios, pese a que la base imponible del impuesto era otra. Lo mismo debe ocurrir, lógicamente, en el caso no de un límite máximo, sino de una reducción de la base imponible del impuesto, como en el presente asunto. Además, el interés al que el legislador húngaro pretendió responder, que la Comisión mencionó en la Decisión impugnada y al que se ha hecho referencia en el apartado 112 anterior, no puede considerarse contrario al objetivo del impuesto sobre la publicidad indicado en el apartado 90 de la presente sentencia. En efecto, este incluye una lógica redistributiva con la que es coherente la reducción de la base imponible aplicada para reducir la carga fiscal de las empresas deficitarias el ejercicio fiscal anterior al de la imposición.

- 121 En segundo lugar, se desprende también de 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), apartados 77 a 83, que la Comisión sostiene erróneamente, en el considerando 63 de la Decisión impugnada, que la medida introduce en este caso una diferenciación arbitraria entre diferentes grupos de empresas que se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable, ya que la posibilidad de deducir el 50 % de las pérdidas trasladadas de la base imponible del impuesto sobre la publicidad de 2014 se reservó a las empresas que no generaron beneficios en 2013.
- 122 En efecto, el criterio de distinción aplicado por las autoridades húngaras de no haber obtenido beneficios en 2013 es objetivo. El hecho de cumplir este criterio es aleatorio para las empresas afectadas. Por último, teniendo en cuenta el objetivo del legislador húngaro de establecer una imposición sectorial que respete una lógica redistributiva, dicho criterio, que tiene por objeto garantizar en el primer año de introducción del impuesto sobre la publicidad una presión fiscal moderada para los sujetos pasivos en situación desfavorable, establece una diferencia de trato entre empresas que no se encuentran en una situación similar: por una parte, las que obtuvieron beneficios en 2013 y, por otra, las que no los obtuvieron ese mismo año. Ciertamente, cabe estimar que el criterio de distinción adoptado por el legislador húngaro puede, respecto de determinadas situaciones concretas de empresas que tuvieron pérdidas de la misma importancia en 2013 y los años anteriores, dar lugar a que se produzcan efectos denominados «de umbral» si, además, tales empresas se han acercado a una situación de equilibrio en 2013, pero dichos efectos son inherentes a numerosos dispositivos de modulación que incluyen necesariamente límites, y no puede inferirse de este mero hecho que tales dispositivos confieran ventajas selectivas.
- 123 Por último, la circunstancia de que la ventaja de que se trata solo se estableciera para el impuesto relativo al primer ejercicio fiscal de aplicación del impuesto controvertido y no para los ejercicios fiscales siguientes no permite considerar que las empresas que se acogieron a ella ese primer año recibieran una ayuda frente a las empresas que habrían podido acogerse a la misma ventaja si se hubiera mantenido en los años siguientes. El legislador no está obligado a mantener una ventaja fiscal y, a este respecto, no cabe comparar situaciones entre dos ejercicios fiscales diferentes. Por lo demás, la Comisión no defendió esta idea en la Decisión impugnada, sino que únicamente la adujo en el escrito de duplica.
- 124 Por consiguiente, procede concluir que la Comisión no identificó fundadamente en la deducción de la base imponible para el primer ejercicio fiscal de aplicación del impuesto sobre la publicidad, del 50 % de las pérdidas trasladadas para las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013, un elemento discriminatorio contrario al objetivo de dicho impuesto, que constituya una ventaja selectiva característica de una ayuda de Estado.
- 125 De todo lo anterior se desprende, sin que sea necesario examinar los demás motivos y alegaciones del Gobierno húngaro, que la Decisión impugnada debe ser anulada en su totalidad.

Costas

- 126 Con arreglo al artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber sido desestimadas las pretensiones de la Comisión, procede condenarla al pago de las costas de Hungría, de conformidad con las pretensiones de esta, incluidas las costas relativas al procedimiento de medidas provisionales.
- 127 Con arreglo al artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas. Por consiguiente, la República de Polonia deberá cargar con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Novena)

decide:

- 1) **Anular la Decisión (UE) 2017/329 de la Comisión, de 4 de noviembre de 2016, sobre la medida SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicada por Hungría relativa a la fiscalidad de los anuncios publicitarios.**
- 2) **La Comisión Europea cargará con sus propias costas y con las de Hungría, incluidas las relativas al procedimiento de medidas provisionales.**
- 3) **La República de Polonia cargará con sus propias costas.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 27 de junio de 2019.

Firmas