



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 16 de marzo de 2021 *

«Recurso de casación — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Ayudas de Estado — Impuesto húngaro sobre el volumen de negocios derivado de la publicidad — Elementos de determinación del sistema de referencia — Progresividad de los tipos — Régimen transitorio de deducibilidad parcial de pérdidas diferidas — Existencia de ventaja selectiva — Carga de la prueba»

En el asunto C-596/19 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 6 de agosto de 2019,

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

parte recurrente en casación,

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

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

parte demandante en primera instancia,

República de Polonia, representada por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente,

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;

Secretaria: Sra. R. Șereș, 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;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso de casación, la Comisión Europea solicita la anulación de la sentencia del Tribunal General de 27 de junio de 2019, Hungría/Comisión (T-20/17, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2019:448), con la que dicho Tribunal anuló 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 [ingresos] publicitarios (DO 2017, L 49, p. 36; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

Antecedentes del litigio

- 2 El Tribunal General expuso los antecedentes del litigio en los apartados 1 a 32 de la sentencia recurrida. Pueden resumirse del modo siguiente.
- 3 El 11 de junio de 2014, 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, «medida fiscal controvertida»). Durante el examen de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad por parte de la Comisión 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.
- 4 Con arreglo a esta Ley, quien difunda publicidad estará sometido a la medida fiscal controvertida. Son, por tanto, sus sujetos pasivos los operadores económicos que difunden publicidad, como los órganos de prensa escrita, los medios audiovisuales o las empresas de publicidad exterior, con excepción de los anunciantes —es decir, quienes encargan los anuncios publicitarios— y de las agencias de publicidad, que son intermediarios entre los anunciantes y los medios de difusión. La base imponible de la medida fiscal controvertida es el volumen de negocios neto de un ejercicio anual generado mediante la difusión de publicidad. Se recauda además de la fiscalidad ya existente sobre las empresas, en particular del impuesto sobre sociedades. Su ámbito de aplicación territorial abarca Hungría.
- 5 La escala de tipos de la medida fiscal controvertida se definió del siguiente modo:
 - 0 % para el tramo de base imponible no superior a 500 millones de forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 1 400 000 euros);
 - 1 % para el tramo de base imponible comprendido entre 500 millones y 5 000 millones de HUF (aproximadamente 14 millones de euros);
 - 10 % para el tramo de base imponible comprendido entre 5 000 millones y 10 000 millones de HUF (aproximadamente 28 millones de euros);
 - 20 % para el tramo de base imponible comprendido entre 10 000 millones y 15 000 millones de HUF (aproximadamente 42 millones de euros);
 - 30 % para el tramo de base imponible comprendido entre 15 000 millones y 20 000 millones de HUF (aproximadamente 56 millones de euros), y
 - 40 % para el tramo de base imponible a partir de ese importe, tipo que se incrementó al 50 % a partir del 1 de enero de 2015.

- 6 La Ley del Impuesto sobre la Publicidad establecía asimismo que 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 ejercicios anteriores (en lo sucesivo, «mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas»).
- 7 Mediante decisión de 12 de marzo de 2015, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, al estimar que el carácter progresivo de la medida fiscal controvertida y el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas constituían ayudas de Estado. En dicha decisión, la Comisión consideró que la progresividad de los tipos introducía una diferencia entre las empresas con elevados ingresos publicitarios —es decir, las empresas más grandes— y las empresas con menores ingresos publicitarios —es decir, las empresas de menor tamaño—. Según la citada institución, la medida fiscal controvertida generaba una ventaja selectiva en beneficio de estas últimas. La Comisión también estimó que el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas conllevaba una ventaja selectiva que constituía una ayuda de Estado.
- 8 Mediante la misma decisión, la Comisión requirió a las autoridades húngaras para que suspendieran la medida fiscal 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).
- 9 A continuación, Hungría modificó esta medida mediante la Ley LXII de 2015, adoptada el 4 de junio de 2015 (en lo sucesivo, «Ley de 2015»). La escala progresiva de la medida fiscal controvertida, compuesta por seis tramos de tipos que oscilaban entre el 0 y el 50 %, fue sustituida por la siguiente escala, compuesta por dos tipos impositivos:
 - 0 % para el tramo de base imponible inferior a 100 millones de HUF (aproximadamente 280 000 euros), y
 - 5,3 % para el tramo de base imponible a partir de ese importe.
- 10 El 4 de noviembre de 2016, la Comisión dio por terminado el procedimiento de investigación formal adoptando la Decisión controvertida.
- 11 En el artículo 1 de dicha Decisión, la Comisión concluyó que la progresividad de la medida fiscal controvertida, incluso en la versión resultante de la Ley de 2015, y el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas constituían una ayuda de Estado. Según la Comisión, esta ayuda había sido establecida de manera ilegal, infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3, y era incompatible además con el mercado interior a la luz del artículo 107 TFUE, apartado 1. A tenor del artículo 4 de la Decisión controvertida, la Comisión ordenó a Hungría que recuperara de los beneficiarios las ayudas declaradas incompatibles con el mercado interior.
- 12 Por ello, las autoridades húngaras debían recuperar de las empresas que habían contabilizado ingresos publicitarios durante el período comprendido entre la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad y la fecha de supresión de la medida fiscal controvertida, o bien la de su sustitución por un régimen totalmente compatible con el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, las cuantías correspondientes a la diferencia entre, por una parte, el importe del impuesto que deberían haber pagado dichas empresas con arreglo al sistema de referencia, consistente en un régimen impositivo de tipo único, fijado en el 5,3 % —sin perjuicio de la elección de otro tipo por las autoridades húngaras—, y, por otra parte, el importe del impuesto ya abonado por dichas empresas o que estas debían abonar. En el supuesto de que la diferencia entre esos dos importes hubiera sido un valor positivo, la cuantía correspondiente debía recuperarse, más los intereses calculados a partir de la fecha de vencimiento del impuesto.

- 13 No obstante, la Comisión indicó que la recuperación no sería necesaria si Hungría suprimía la medida fiscal controvertida con efectos retroactivos a la fecha de su entrada en vigor. Afirmó que, en el futuro, por ejemplo a partir de 2017, Hungría podría introducir un régimen impositivo no progresivo que no estableciera distinciones entre los operadores económicos sujetos al impuesto.
- 14 En esencia, la Comisión consideró que la medida fiscal controvertida debía calificarse de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, por los siguientes motivos.
- 15 Por lo que respecta a la imputabilidad al Estado de la medida fiscal controvertida y a su financiación mediante fondos estatales, la Comisión señaló que, al adoptar la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, Hungría había renunciado a recursos que de otro modo habría tenido que cobrar a empresas cuyo volumen de negocios derivado de la recaudación de ingresos publicitarios es pequeño —por tanto, empresas pequeñas— si hubieran estado sometidas al mismo nivel impositivo que las empresas cuyo volumen de negocios derivado de la recaudación de ingresos publicitarios es superior —por tanto, empresas de mayor tamaño—.
- 16 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 que recaen sobre las empresas que tienen un volumen de negocios pequeño en comparación con las cargas que recaen sobre las empresas con un volumen de negocios superior, otorgando, por consiguiente, a las empresas más pequeñas una ventaja con respecto a las empresas más grandes.
- 17 La Comisión observó que también el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas constituía una ventaja, porque equivalía a reducir la carga fiscal de las empresas con pérdidas diferidas que no obtuvieron beneficios en 2013 con respecto a la que soportan las demás empresas, que no podían acogerse a tal mecanismo.
- 18 Respecto al examen de la selectividad de la medida fiscal controvertida, la Comisión señaló, en primer lugar, que el sistema de referencia a partir del cual había que argumentar correspondía al de un impuesto especial sobre el volumen de negocios procedente de la difusión de publicidad. Sin embargo, según la Comisión, la estructura progresiva de los tipos del impuesto sobre la publicidad no podía formar parte de dicho sistema de referencia. La Comisión indicó que, para no considerar dicho sistema ayuda de Estado, debían cumplirse dos requisitos, es decir, por una parte, un tipo único para todos los ingresos publicitarios, y, por otra, no contener ningún elemento que pueda conferir una ventaja selectiva a determinadas empresas.
- 19 La Comisión consideró seguidamente que, en el caso de autos, la progresividad de la tributación, en la medida en que implicaba no solo tipos marginales, sino también tipos impositivos medios diferentes entre empresas, era una excepción al sistema de referencia constituido por un impuesto sobre la publicidad de tipo único que gravase a todos los operadores económicos que difunden publicidad en Hungría.
- 20 Además, dicha institución estimó que el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas, reservado a las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013, constituía también una excepción al sistema de referencia, caracterizado por una tributación basada en el volumen de negocios. En este contexto, según la Comisión, los costes que soportan las empresas no pueden deducirse de la base imponible, a diferencia de lo que sucede en materia de impuestos sobre los beneficios. Este mecanismo introducía, por tanto, una diferenciación arbitraria entre dos grupos de empresas que se encontraban en una situación jurídica y fáctica comparable, es decir, las empresas que presentaban pérdidas diferidas de los ejercicios anteriores y que no obtuvieron beneficios en 2013 y las empresas que obtuvieron beneficios en ese ejercicio. Sostuvo la Comisión que la posibilidad de deducción parcial de

las pérdidas existentes en el momento de la adopción de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad es necesariamente selectiva, ya que favorece a las empresas que disponen de considerables pérdidas diferidas, en particular como consecuencia de su acumulación en los años anteriores.

- 21 Por último, la Comisión consideró que la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, en su versión modificada por la Ley de 2015, establecía una imposición basada en los mismos principios y con las mismas características que su versión inicial. Concluyó de ello que la imposición resultante de esta Ley, en los términos en que fue modificada, presentaba características idénticas a las que habían llevado inicialmente a la asimilación con ayudas de Estado.
- 22 El 16 de mayo de 2017, Hungría adoptó la Ley XLVII de 2017 modificativa de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad. En esencia, dicha Ley suprimió retroactivamente la medida fiscal controvertida.

Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

- 23 El 16 de enero de 2017, Hungría interpuso un recurso contra la Decisión controvertida. Mediante escrito separado, registrado el mismo día, presentó una demanda de suspensión de la ejecución, que fue desestimada mediante auto del Presidente del Tribunal General de 23 de marzo de 2017, Hungría/Comisión (T-20/17 R, no publicado, EU:T:2017:203).
- 24 Mediante decisión de 30 de mayo de 2017, el Presidente de la Sala Novena del Tribunal General admitió la intervención de la República de Polonia en apoyo de las pretensiones de Hungría.
- 25 Para fundamentar su recurso, Hungría formulaba tres motivos, basados, en primer lugar, en que la medida fiscal controvertida había sido erróneamente calificada de «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1; en segundo lugar, en el incumplimiento de la obligación de motivación, y, por último, en la existencia de desviación de poder.
- 26 Mediante la sentencia recurrida, el Tribunal General estimó el primero de dichos motivos, declarando que la Comisión había considerado erróneamente que la medida fiscal controvertida y el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas constituían ventajas selectivas. Por esta razón, anuló la Decisión controvertida, sin pronunciarse sobre los demás motivos del recurso.

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y pretensiones de las partes

- 27 Mediante su recurso de casación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:
- Anule la sentencia recurrida.
 - Resuelva definitivamente el litigio, desestimando los motivos segundo y tercero formulados por Hungría contra la Decisión controvertida, y la condene en costas.
 - Con carácter subsidiario, devuelva el asunto al Tribunal General para que resuelva aquellos motivos sobre los que aún no se ha pronunciado.
- 28 Hungría, apoyada en sus pretensiones por la República de Polonia, solicita al Tribunal de Justicia que:
- Desestime el recurso de casación por infundado.
 - Condene en costas a la Comisión.

Sobre el recurso de casación

29 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, en la medida en que el Tribunal General declaró que la progresividad de la medida fiscal controvertida no generaba ninguna ventaja selectiva

30 Mediante su primer motivo de casación, la Comisión sostiene que, al declarar que la progresividad de la medida fiscal controvertida no conllevaba una ventaja selectiva en favor de las empresas con un volumen de negocios derivado de la difusión de publicidad pequeño, el Tribunal General infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1. Según dicha institución, el citado Tribunal incurrió en error de Derecho en la interpretación y aplicación de las tres etapas del análisis de la selectividad de la citada medida. A este respecto, la Comisión estima, en primer lugar, que el Tribunal General consideró erróneamente que la progresividad de los tipos formaba parte del sistema de referencia conforme al cual debía apreciarse la selectividad de la medida fiscal controvertida. A continuación, alega que dicho Tribunal no podía examinar la comparabilidad de las empresas sometidas a dicha medida a la luz de un objetivo que no fuera el objetivo fiscal de esta. Por último, la Comisión sostiene que, en el análisis de la justificación de esa medida, el Tribunal General se basó equivocadamente en un objetivo, a saber, el redistributivo, que no está intrínsecamente relacionado con dicha medida.

31 Hungría y la República de Polonia refutan esta alegación.

32 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 sobre el 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). Por tanto, los Estados miembros no deben adoptar medidas fiscales que puedan constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior.

33 A este respecto, también resulta de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia 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 comerciales 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).

34 En lo que se refiere al requisito de la selectividad de la ventaja, inherente a la calificación de una medida como «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, que es lo único que impugna la Comisión en el presente recurso de casación, de una jurisprudencia igualmente reiterada del Tribunal de Justicia resulta que este requisito obliga a 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).

- 35 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 ciertas empresas o de ciertos 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).
- 36 En concreto, en lo que atañe a medidas nacionales que confieren ventajas fiscales, procede recordar que una medida de esta naturaleza, que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación más favorable que a los restantes contribuyentes, puede conferir una ventaja selectiva a los beneficiarios y constituir, por tanto, una «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Así, se considera ayuda de Estado, entre otras, la intervención que alivia las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser 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, no constituye una ayuda de este tipo, en el sentido de dicha disposición, una ventaja fiscal resultante de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos (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).
- 37 En este contexto, para calificar a una medida fiscal nacional de «selectiva», la Comisión debe identificar, en un primer momento, el sistema de referencia, es decir, el régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate, y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido sistema de referencia, por cuanto introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho sistema, 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).
- 38 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 la normativa nacional 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 consigue demostrar que la diferenciación está justificada en el sentido de que resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que tales medidas se inscriben (véanse, en este sentido, en particular, 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).
- 39 Hay que examinar, a la luz de estas consideraciones, si, en el caso de autos, el Tribunal General infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1, en los términos interpretados por el Tribunal de Justicia, al declarar, en esencia, que la Comisión no había demostrado que la progresividad de la medida fiscal controvertida conllevara conferir una ventaja selectiva a «determinadas empresas o producciones».
- 40 Mediante la primera parte de su motivo de casación, la Comisión sostiene que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al imputarle haber apreciado la eventual existencia de una ventaja selectiva de conformidad con un sistema de referencia erróneo y al considerar que formaban parte de dicho sistema de referencia los tipos impositivos progresivos utilizados por el legislador húngaro.
- 41 Según la Comisión, la ventaja selectiva generada por la medida fiscal controvertida no radica en la existencia de una exención por la fracción del volumen de negocios por debajo de un determinado importe, puesto que todas las empresas afectadas gozan de esa exención por la parte de su volumen de negocios que no supera el límite máximo correspondiente al tramo exento, sino en la diferencia de tipos impositivos medios resultante de la progresividad de los tipos. Esta diferencia favorece a las

empresas con un volumen de negocios pequeño, al aliviar injustificadamente la carga fiscal que les corresponde en comparación con la que soportan las demás empresas en el sistema de referencia, sistema que consiste, según la Comisión, en un impuesto sobre el volumen de negocios al tipo único del 5,3 %. De este modo, la imposición con tipos progresivos no difiere de la situación en la que se grava a un grupo de sujetos pasivos con un tipo determinado y a otro grupo de sujetos pasivos con otro tipo, lo que equivale a un trato diferenciado de empresas comparables.

- 42 Por consiguiente, se plantea, en primer lugar, la cuestión de si, como sostiene la Comisión, la progresividad de tipos establecida por la medida fiscal controvertida debía excluirse del sistema de referencia conforme al cual había que apreciar si se podía determinar la existencia de una ventaja selectiva o si, por el contrario, como declaró el Tribunal General en los apartados 78 a 83 de la sentencia recurrida, la citada progresividad forma parte del sistema.
- 43 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). Esta afirmación también es válida en materia de ayudas de Estado (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 44 De ello se deduce que, al margen de las materias en las que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, la determinación de las características constitutivas de cada impuesto se encuadra en la facultad de apreciación de los Estados miembros, con respeto de su autonomía fiscal, facultad que debe ejercerse, en todo caso, observando 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 y hecho imponible.
- 45 Por tanto, estas características constitutivas definen, en principio, el sistema de referencia o el régimen tributario «normal» a partir del cual, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 37 de la presente sentencia, procede analizar el requisito de la selectividad.
- 46 Hay que precisar al respecto 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, destinados a tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. El hecho de que el recurso a la tributación 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 también en cuenta la capacidad contributiva de las personas jurídicas, en particular de las empresas.
- 47 Por tanto, el Derecho de la Unión no se opone a que la tributación progresiva se base en el volumen de negocios, incluso en el caso de que no esté destinada a compensar los efectos negativos que podría generar la actividad gravada. En efecto, a diferencia de lo que sostiene la Comisión, el importe del volumen de negocios suele constituir 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 principio del Derecho de la Unión, tampoco en materia de ayudas de Estado, resulta que la aplicación de tipos progresivos se reserve únicamente a los impuestos sobre los beneficios. Además, al igual que el volumen de negocios, el beneficio no es en sí mismo más que un indicador relativo de la capacidad contributiva. El hecho de que constituya, como estima la Comisión, un indicador más pertinente o 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 suprimir las ventajas selectivas a las que podrían acogerse determinadas

empresas en detrimento de otras que se encuentren en una situación comparable. Así ocurre también con la existencia de una posible situación de doble imposición económica, ligada a la concurrencia de un impuesto sobre el volumen de negocios y de un impuesto sobre los beneficios.

- 48 De lo anterior resulta que las características constitutivas del impuesto, de las que forman parte los tipos impositivos progresivos, constituyen, en principio, el sistema de referencia o el régimen tributario «normal» a efectos del análisis del requisito de selectividad. Dicho esto, no cabe excluir que esas características puedan revelar, en determinados casos, un elemento manifiestamente discriminatorio, extremo que, no obstante, corresponde demostrar a la Comisión.
- 49 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 consideraciones anteriores. Por el contrario, como ha señalado, en esencia, la Abogada General en los puntos 47 a 52 de sus conclusiones, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, el sistema fiscal se había configurado según parámetros manifiestamente discriminatorios, destinados a eludir el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado. Eso era lo que revelaba, en dicho asunto, la elección de criterios impositivos que favorecían a determinadas sociedades *offshore*, elección que resultaba incoherente en relación con el objetivo de crear una tributación general, que soportasen todas las empresas, expuesto por el legislador de que se trataba.
- 50 En el caso de autos, como se desprende de los apartados 3 a 6 y 9 de la presente sentencia, el legislador húngaro estableció, mediante la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, la medida fiscal controvertida, consistente en un impuesto especial, progresivo por tramos, basado en los ingresos derivados de la difusión de publicidad en Hungría, aplicable a todas las empresas. La escala de este impuesto —que, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, tiene el carácter de impuesto directo— fue modificada por la Ley de 2015, pero sus características no variaron. La Comisión no ha acreditado que esas características, adoptadas por el legislador húngaro haciendo uso de la facultad de apreciación de que dispone en el marco de su autonomía fiscal, se hubiesen concebido de manera manifiestamente discriminatoria, con la finalidad 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 tributario «normal», a la luz del cual debía apreciarse la existencia, en el caso de autos, de una ventaja selectiva.
- 51 Por consiguiente, el Tribunal General declaró, en los apartados 78 a 83 de la sentencia recurrida, sin incurrir en error, 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 la selectividad de dicha medida, la Comisión se había basado erróneamente en un sistema de referencia incompleto y ficticio. De lo anterior se deduce que debe desestimarse por infundada la primera parte del primer motivo de casación.
- 52 Dado que un error cometido 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.
- 53 De lo anterior resulta que debe desestimarse íntegramente el primer motivo del recurso de casación por infundado.

Sobre el segundo motivo de casación, basado en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que el Tribunal General declaró que el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas no daba lugar a una ventaja selectiva

- 54 Mediante su segundo motivo de casación, la Comisión sostiene que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al estimar que el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas, que permitía a las empresas cuyo beneficio antes de impuestos en el ejercicio 2013 fuera nulo o negativo deducir el 50 % de sus pérdidas diferidas de la base imponible de la medida fiscal controvertida relativa a 2014, no tenía el carácter de ventaja selectiva. Al hacerlo, ignoró el alcance 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), apartado 97.
- 55 Hungría y la República de Polonia refutan esta alegación.
- 56 Procede recordar al respecto que, en principio, como se desprende del apartado 36 de la presente sentencia, dado que una ventaja fiscal resultante de una medida general se aplica sin distinción a todos los operadores económicos, no tiene el carácter de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 57 Como se ha expuesto en los apartados 34 a 38 de la presente sentencia, para determinar la selectividad de la medida en cuestión hay que comprobar, con respecto al régimen tributario del que se ha dicho que constituye el sistema de referencia o el régimen tributario «normal», si dicha medida introduce una diferenciación injustificada por la naturaleza o la estructura de la normativa nacional en cuestión entre operadores económicos que, en relación con el objetivo perseguido por dicha normativa, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.
- 58 De ello resulta, en particular, que 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, en este sentido, 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 59). La selectividad de una medida tampoco puede deducirse del mero hecho de que tenga carácter transitorio, ya que la decisión de limitar su aplicación en el tiempo, con el fin de garantizar una transición progresiva entre una normativa fiscal antigua y una nueva, se encuadra en la facultad de apreciación de los Estados miembros recordada en el apartado 44 de la presente sentencia.
- 59 En el caso de autos, mediante el establecimiento del mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas, el legislador húngaro pretendió mitigar la carga fiscal soportada por las empresas económicamente más frágiles como consecuencia del primer ejercicio en que quedaban sujetas a la medida fiscal controvertida, dado que la medida había sido introducida durante el ejercicio. Puesto que fue concebido inicialmente como transitorio, no cabe considerar que dicho mecanismo forme parte del sistema de referencia o del régimen tributario «normal» a la luz del cual debe llevarse a cabo el análisis de su selectividad, aun cuando se asemeje a una norma de determinación de la base imponible.
- 60 Procede, pues, examinar si el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas introduce una diferencia de trato entre operadores que se encuentren, en relación con el objetivo perseguido por la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, en una situación fáctica y jurídica comparable.
- 61 En este punto, dicho mecanismo establece una diferenciación entre, por una parte, las empresas con pérdidas diferidas en ejercicios anteriores —siempre que no hayan obtenido beneficios en el ejercicio 2013—, y, por otra parte, las que obtuvieron beneficios en ese último ejercicio, ya que solo las primeras pueden alegar la deducibilidad de esas pérdidas diferidas para calcular la base imponible de la medida fiscal controvertida en el ejercicio 2014.

- 62 Habida cuenta del objetivo de redistribución perseguido por el legislador húngaro con la adopción de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, como lo acredita la progresividad de la medida fiscal controvertida, estas dos categorías de empresas no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. En efecto, optar por una base imponible expresada en función del volumen de negocios no resta coherencia, en relación con dicho objetivo, a que se adopte una medida transitoria que tenga en cuenta el beneficio, ya que este constituye también, como sostiene asimismo la Comisión en otra parte de su razonamiento, un indicador a la vez neutro y pertinente, aunque relativo, de la capacidad contributiva de las empresas.
- 63 Como subrayó la Abogada General en el punto 109 de sus conclusiones y declaró el Tribunal General en el apartado 122 de la sentencia recurrida, el criterio relativo a la ausencia de beneficios en el ejercicio 2013 reviste a este respecto carácter objetivo, ya que las empresas afectadas tenían, desde este punto de vista, una capacidad contributiva inferior a las demás en el momento de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, en 2014.
- 64 Por consiguiente, el legislador húngaro podía, sin vulnerar el Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, combinar, en el primer año de aplicación de dicha Ley, la medida de la capacidad contributiva resultante del importe del volumen de negocios con un régimen que permitiera tener en cuenta las pérdidas diferidas por las empresas que no obtuvieron beneficios en el ejercicio 2013.
- 65 El hecho de que ya se pudiera identificar a las empresas que podían acogerse al mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas en el momento en que se estableció la medida fiscal controvertida no desvirtúa, por sí solo, esta conclusión.
- 66 Por lo demás, no cabe estimar la alegación de la Comisión de que el Tribunal General, en los apartados 119 a 122 de la sentencia recurrida, hubiese ignorado el alcance 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), cuando declaró que las autoridades húngaras, con la adopción del mecanismo de deducción parcial de las pérdidas diferidas, habían introducido una diferenciación basada en un criterio objetivo y aleatorio que no generaba selectividad alguna.
- 67 A este respecto, procede recordar que, en los apartados 77 a 83 de esta última sentencia, el Tribunal de Justicia afirmó, en particular, que las medidas fiscales que establecen un requisito relacionado con el cómputo de los beneficios obtenidos por un sujeto pasivo no podían considerarse, solo por eso, selectivas, ya que tales beneficios son la consecuencia del hecho aleatorio de que el operador de que se trate haya sido poco o, por el contrario, muy rentable durante el período impositivo. Pues bien, como declaró, en esencia, el Tribunal General en el apartado 120 de la sentencia recurrida, si bien este razonamiento se siguió en un asunto en el que la base imponible de las medidas fiscales en cuestión se fundaba en más criterios que los beneficios, como el número de trabajadores y la ocupación de locales profesionales, también se aplica cuando la ventaja fiscal de que se trate se funda, como en el caso de autos, en una reducción de la base imponible obtenida del volumen de negocios, habida cuenta de la ausencia de beneficios en un determinado ejercicio y de la existencia de pérdidas diferidas y, por ello, se enmarca en el objetivo mismo de redistribución perseguido por la normativa fiscal en la que se establece dicha ventaja, articulada en torno a la capacidad contributiva de las empresas sujetas.
- 68 De ello se deduce, como acertadamente declaró el Tribunal General en los apartados 117 a 123 de la sentencia recurrida, que la Comisión consideró erróneamente que el mecanismo de deducibilidad parcial de las pérdidas diferidas establecía una ventaja selectiva, constitutiva de ayuda de Estado, a favor de las empresas que disponían de pérdidas diferidas cuyo beneficio antes de impuestos del ejercicio 2013 fuera nulo o negativo. Contrariamente a lo que alega la Comisión, no cabe reprochar a este respecto al Tribunal General que resolviera *ultra petita*. En consecuencia, debe desestimarse el segundo motivo del recurso de casación por infundado.

- 69 Puesto que se han de desestimar los dos motivos formulados por la Comisión en apoyo de su recurso de casación, procede desestimar íntegramente el recurso.

Costas

- 70 De conformidad con el artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, aplicable al procedimiento de casación en virtud de su artículo 184, apartado 1, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado Hungría que se condene en costas a la Comisión y haber sido desestimados los motivos de esta, procede condenarla en costas.
- 71 El artículo 184, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento establece que, cuando sin ser ella misma la parte recurrente en casación, una parte coadyuvante en primera instancia participe en la fase escrita o en la fase oral del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, este podrá decidir que cargue con sus propias costas. En el caso de autos, la República de Polonia, que fue parte coadyuvante en primera instancia, ha participado, sin ser la autora del recurso de casación, en las fases escrita y oral del procedimiento ante el Tribunal de Justicia. Dado que la República de Polonia ha apoyado las pretensiones de Hungría y ha solicitado la condena en costas de la Comisión, procede condenar a esta a cargar con las costas de aquella [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, incluidas las soportadas por la República de Polonia.**

Firmas