DECISIÓN (UE) 2018/160 DE LA COMISIÓN

de 30 de junio de 2017

relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ejecutada por Polonia en concepto de impuesto al comercio minorista

[notificada con el número C(2017) 4449]

(El texto en lengua polaca es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y en particular su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones de conformidad con los citados artículos ([1]),

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

(1) A través de artículos de prensa publicados en febrero de 2016, la Comisión tuvo conocimiento de que Polonia consideraba adoptar una ley que introduciría un impuesto aplicable al sector minorista, basado en el volumen de negocios y caracterizado por una estructura de tipos progresivos.

(2) El 11 de febrero y el 30 de mayo de 2016, los servicios de la Comisión enviaron cartas a las autoridades polacas solicitando información sobre el proyecto de ley, e invitaron a Polonia a consultarles antes de la adopción de dicha ley. Las cartas resaltaban también las similitudes de dicha ley con la tasa húngara de inspección de la cadena alimentaria, con respecto a la cual la Comisión había abierto una investigación formal en materia de ayudas estatales, y explicaban el examen preliminar del elemento de ayuda estatal de dicha tasa efectuado por la Comisión en su Decisión de incoación ([2]). Por último, informaban a Polonia de que si una medida que implica ayuda estatal entra en vigor sin aprobación previa de la Comisión, esta podría emitir un requerimiento de suspensión.

(3) Las autoridades polacas respondieron a dichas cartas los días 2 de marzo y 27 de junio de 2016, respectivamente. En la carta de 2 de marzo de 2016, las autoridades polacas se comprometieron a comunicar a la Comisión el proyecto de ley, una vez formalizado, y mediante la carta de 27 de junio de 2016, informaron a la Comisión de que el proyecto de ley ya había sido presentado al Parlamento polaco y que su aprobación era inminente, y adjuntaban el texto del mismo.

(4) El 6 de julio de 2016, el Parlamento polaco aprobó la Ley del impuesto a las ventas del comercio minorista (USTAWA o podatku od sprzedaży detalicznej ([3]), en lo sucesivo denominada «la Ley»), que entró en vigor el 1 de septiembre de 2016.

(5) Mediante carta de 8 de julio de 2016, la Comisión informó a Polonia de su dictamen preliminar en el sentido de que el impuesto al comercio minorista establecido por la Ley (en lo sucesivo denominado «impuesto al comercio minorista») constituía ayuda estatal y solicitó a las autoridades polacas que presentaran sus observaciones acerca de la posibilidad de que la Comisión emitiera un requerimiento de suspensión. La respuesta se recibió el 22 de julio de 2016.

(6) El 4 de agosto de 2016, la Comisión recibió una denuncia en materia de ayudas estatales contra la misma medida.

([1]) DO C 406 de 4.11.2016, p. 76.

([2]) Véase la Decisión de la Comisión en el asunto Modificación de la tasa de inspección de la cadena alimentaria (DO C 277 de 21.8.2015, p. 12); véanse también las Decisiones de la Comisión en los asuntos SA.39235-Fiscalidad de la publicidad en Hungría (DO C 136 de 24.4.2015, p. 7), y SA.41187-Contribución sanitaria de las empresas del sector del tabaco (DO C 277 de 21.8.2015, p. 24).

([3]) Véase el Diario Oficial polaco de 2016, apartado 1155.

(7) Mediante carta de 19 de septiembre de 2016, la Comisión informó a Polonia de que había decidido incoar el procedimiento previsto en el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en lo sucesivo denominado «Tratado») con respecto a la ayuda (en lo sucesivo denominada «Decisión de incoación»). Asimismo, la Comisión ordenó la suspensión inmediata de la medida, de conformidad con el artículo 13, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo ([4]).

(8) La Decisión de incoación se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ([5]). La Comisión invitó a las partes interesadas a presentar sus observaciones sobre la medida de ayuda.

(9) Las autoridades polacas remitieron sus observaciones sobre la Decisión de incoación por carta de 7 de noviembre de 2016. La Comisión no recibió observaciones de terceras partes interesadas.

(10) Mediante Reglamento del ministro de Desarrollo y Hacienda de Polonia, que entró en vigor el 19 de octubre de 2016, Polonia suspendió la percepción del impuesto al comercio minorista aplicable al volumen de negocios generado desde el 1 de septiembre hasta el 31 de diciembre de 2016 ([6]). El 15 de noviembre de 2016, el Parlamento polaco aprobó una ley, que entró en vigor el 22 de diciembre de 2016 ([7]), por la que se suspende la aplicación del impuesto al comercio minorista hasta el 1 de enero de 2018.

(11) Mediante carta de 11 de enero de 2017, la Comisión informó a las autoridades polacas de que no había recibido observaciones de partes interesadas e invitó a las autoridades polacas a analizar con los servicios de la Comisión sus propias observaciones, así como cualquier modificación de la Ley que pudiera estar prevista. El 14 de marzo de 2017 se celebró una videoconferencia.

2. **DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA MEDIDA DE AYUDA**

(12) La Ley establece un impuesto al comercio minorista en Polonia.

(13) El artículo 5 de la Ley establece un impuesto sobre el volumen de negocios obtenido por la venta de productos a personas físicas que no ejerzan ninguna actividad económica (consumidores). En virtud del artículo 4 de la Ley, el sujeto pasivo es el minorista, es decir, una persona física, sociedad de Derecho civil (*spółka cywilna*), unidad organizativa sin personalidad jurídica o persona jurídica, tales como las sociedades personales (*spółki osobowe*) y otras empresas reguladas en virtud del *kodeks Spolek handlowych* (empresas de responsabilidad limitada, z.o.o.) y las sociedades anónimas (S.A.) ([8]).

(14) Con arreglo al artículo 8 de la Ley, la obligación de pagar el impuesto sobre el volumen de negocios nace cuando el sujeto pasivo registra un volumen de negocios mensual superior a 17 millones de eslotis polacos (PLN). De conformidad con el artículo 6, apartado 1, de la Ley, la base imponible es el importe del volumen de negocios superior a 17 millones PLN procedente de ventas minoristas realizadas en el transcurso de un mes. El impuesto al comercio minorista se paga mensualmente a más tardar el día 25 del mes siguiente a aquel en que se generaron los ingresos imponibles.

(15) El artículo 9 de la Ley establece dos tipos impositivos:

— un tipo del 0,8 % sobre la parte del volumen de negocios mensual de la empresa correspondiente a ventas minoristas por encima de 17 millones PLN (≈ 4 millones EUR ([9])) y por debajo de 170 millones PLN (≈ 40 millones EUR),

— un tipo del 1,4 % sobre la parte del volumen de negocios mensual de la empresa correspondiente a ventas minoristas por encima de 170 millones PLN.

(16) A la luz del artículo 6, apartado 1, y del artículo 8 de la Ley, que excluyen la parte del volumen de negocios mensual de la empresa procedente de ventas minoristas no superiores a 17 millones PLN, puede afirmarse que el régimen fiscal aplicable al comercio minorista se basa en una estructura de tipos progresivos que incluye tres escalones de volúmenes de negocio mensuales diferentes sujetos a tres tipos diferentes: un impuesto del 0 % sobre el importe del volumen de negocios mensual procedente de ventas minoristas inferiores a 17 millones PLN; un impuesto del 0,8 % sobre el importe mensual superior a 17 millones PLN, pero inferior a 170 millones PLN; y un impuesto del 1,4 % sobre el importe mensual procedente de ventas minoristas superiores a 170 millones PLN.

([4]) Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9).
([5]) Véase la nota 1.
([6]) Véase el Diario Oficial polaco de 2016, apartado 1723.
([7]) Véase el Diario Oficial polaco de 2016, apartado 2099.
([8]) El artículo 3, apartado 4, de la Ley establece la definición de minoristas.
([9]) A un tipo de cambio de 1 PLN ≈ 0,238 EUR.

3. PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL

3.1. Motivos para incoar el procedimiento de investigación formal

(17) La Comisión incoó el procedimiento de investigación formal porque consideró en ese momento que la estructura progresiva de los tipos del impuesto polaco al comercio minorista constituía una ayuda estatal ilegal e incompatible.

(18) La Comisión consideró, en particular, que la Ley clasifica a las empresas que realizan ventas minoristas en función de su volumen de negocios y, en consecuencia, por su tamaño, y que concede una ventaja selectiva a las empresas con un bajo volumen de negocios y, por lo tanto, de menor tamaño. Las autoridades polacas no facilitaron ninguna explicación convincente del hecho de que los operadores minoristas de mayor y menor tamaño se encuentren en una situación, de hecho y de derecho, diferente a efectos de la aplicación del impuesto a las ventas minoristas. Por lo tanto, Polonia no demostró que la medida estuviera justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal. En consecuencia, la Comisión consideró provisionalmente que la Ley dio origen a una ayuda estatal, puesto que todas las demás condiciones del artículo 107, apartado 1, del Tratado parecían cumplirse.

(19) Por último, la Comisión expresó dudas en cuanto a la compatibilidad de la Ley con el mercado interior, señalando que ninguna de las excepciones previstas en el artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado parecía ser aplicable, y que Polonia no había presentado ninguna alegación que explicara por qué el impuesto sería compatible con el mercado interior. La Comisión recordó asimismo que no puede declarar compatible una medida de ayuda estatal que implique una vulneración indisoluble de otras normas del Derecho de la Unión, como las libertades fundamentales establecidas en el Tratado o en los reglamentos y las directivas de la Unión. En esa fase, la Comisión no podía descartar que la medida tuviese como objetivo principal a las empresas extranjeras, lo que podría implicar un incumplimiento del artículo 49 del Tratado, que establece la libertad fundamental de establecimiento.

3.2. Observaciones de las autoridades polacas

(20) Las autoridades polacas estiman que la descripción del impuesto al comercio minorista que figura en la Decisión de incoación y que incluye tres tramos y tipos diferentes no es correcta. En su opinión, el impuesto solo tiene dos tipos, dado que los ingresos inferiores a 17 millones PLN no están sujetos al mismo, independientemente del tipo de empresa que genera el ingreso y del importe total de ingresos del mes en cuestión. Consideran que una exención fiscal es diferente de un tipo cero, y que los umbrales se aplican a todos los sujetos pasivos «en condiciones iguales y objetivas».

(21) Con respecto al objetivo del impuesto, las autoridades polacas subrayan que los ingresos generados por el impuesto a las ventas minoristas serían asignados a la financiación del Programa 500+ de prestaciones en favor de la infancia. Sin embargo, dado el presupuesto estimado del programa (unos 16 000 millones PLN en 2016 y 22 000 millones PLN en años posteriores), su financiación solo sería cubierta en parte por el impuesto a las ventas minoristas (ya que los ingresos esperados en un año completo como 2017 ascenderían a unos 1 600 millones PLN). Polonia sostiene también que, además de constituir un gasto, el Programa 500+ tendría asimismo un efecto positivo en la economía al aumentar el consumo y que, por tanto, afectaría directamente a los ingresos de los minoristas.

(22) En cuanto a la financiación de la medida con cargo a fondos estatales, Polonia alega que la configuración del impuesto no implica la renuncia a ingresos que, en circunstancias normales, habrían sido cobrados a los minoristas. En particular, las autoridades polacas afirman que la cantidad exenta de impuestos y el tipo impositivo reducido del 0,8 % se aplican a todas las empresas, y que el Estado polaco renuncia a recursos que de otro modo podría obtener de todas las empresas y no solo de las más pequeñas.

(23) Por último, las autoridades polacas consideran que debe distinguirse entre «progresividad general», en la que se aplican diferentes tipos a todo el volumen de negocios de las empresas en función de la magnitud de dicho volumen, y «progresividad por tramos», en el que se aplican diferentes tipos a diferentes partes (tramos) del volumen de negocios de todas las empresas. La progresividad por tramos no implicaría, en su opinión, ninguna ventaja selectiva, puesto que la misma tabla de tramos se aplica a todas las empresas minoristas. En particular, alegan que la naturaleza progresiva del impuesto no implica una ventaja para las empresas más pequeñas, ya que el importe exento de tributación y el tipo impositivo reducido del 0,8 % reducen los costes operativos tanto para las empresas con ingresos más altos como para las que tienen ingresos más bajos. En Polonia, cuanto mayores sean los ingresos de una empresa, más ayuda recibe.

(24) Por otra parte, Polonia alega que la Comisión identificó erróneamente a los beneficiarios de la ventaja, ya que no siempre es cierto que las empresas con ingresos más bajos sean empresas pequeñas y que las que generan ingresos más altos sean empresas grandes. Según Polonia, los ingresos de las empresas no están directamente relacionados con su tamaño, al menos no exclusivamente.

(25) Por lo que se refiere a la selectividad de la medida, Polonia contesta el sistema de referencia determinado por la Comisión y alega que solo debe considerarse como sistema de referencia la imposición de los ingresos del sector minorista por encima de 17 millones PLN al mes. Alega además que el motivo para ello es que los ingresos inferiores a 17 millones PLN no están sujetos al impuesto a las ventas minoristas. Alega también que el diseño del sistema no es arbitrario ni sesgado y que la exención fiscal se aplica a todos los sujetos pasivos. Añade, remitiéndose al considerando 26 de la Decisión de incoación, que no puede concluirse que la medida constituye ayuda estatal sin determinar el tipo de referencia único que sirve como punto de referencia.

(26) En segundo lugar, en respuesta al considerando 32 de la Decisión de incoación, las autoridades polacas alegan que el tipo medio del impuesto a las ventas minoristas determinado por la Comisión es un concepto artificial. Alegan que la estructura de dicho impuesto se basa en tasas específicas asignadas *a priori* a dos tramos específicos que se aplican también a todos los sujetos pasivos. Además, la «progresividad por tramos» no es selectiva, ya que los tipos reducidos se aplican, en las mismas condiciones, a todas las empresas, independientemente de su tamaño. Por tanto, en su opinión no existe un tratamiento diferenciado de empresas que se hallan en una situación fáctica y jurídica comparable.

(27) En vista de lo anterior, las autoridades polacas alegan que no hay necesidad de presentar una justificación basada en la naturaleza o la estructura general del sistema. No obstante, argumentan que la progresividad del impuesto a las ventas minoristas y la progresividad del impuesto sobre la renta deben recibir el mismo trato y ser consideradas justificadas a efectos de redistribución. No obstante, no presentan otros argumentos para respaldar esta supuesta justificación.

(28) Por lo que se refiere al efecto sobre el comercio y el falseamiento de la competencia, las autoridades polacas facilitaron la estructura del sector minorista polaco y observaron que las tiendas que generan los mayores ingresos (en centros comerciales) están generalmente ubicadas en ciudades, lo que les garantiza una mayor frecuentación de clientes en comparación con las localizadas fuera de las ciudades, donde los clientes tienen que asumir los costes de desplazamiento. A su vez, las tiendas pequeñas están ubicadas principalmente en ciudades pequeñas y en el campo, donde ocurre lo contrario (las tiendas son menos accesibles y la frecuentación y el volumen de negocios son inferiores). Observan asimismo que el grupo de vendedores con mayores ingresos recurren ampliamente a prácticas de ingeniería tributaria, lo que les permite evitar el pago de impuestos de sociedades, y que los vendedores con un alto volumen de negocios se benefician de economías de escala (cuanto más venden, menores son los costes unitarios) y tienden a utilizar su influencia para reducir los márgenes de los productores y proveedores en beneficio propio. Por último, señalan que el desarrollo del comercio moderno en Polonia ha debilitado considerablemente el segmento de minoristas independientes (el 51 % del mercado en 2008 y el 37 % en 2015).

(29) Polonia concluye que: i) aun cuando se considerara que el impuesto a las ventas minoristas es selectivo, la competencia no se falsearía, puesto que los vendedores mayoristas ya tienen una importante ventaja competitiva con respecto a los pequeños minoristas, y ii) la progresión de los tipos del impuesto al comercio minorista limita las variaciones adversas en el patrón de comercio (la desaparición del pequeño comercio junto con el aumento del comercio de grandes superficies), que actualmente producen falseamientos de la competencia.

(30) Por último, Polonia alega que la Decisión de incoación restringe injustificadamente la discrecionalidad de los Estados miembros para el desarrollo de su política fiscal, pues corresponde a cada Estado establecer la estructura de los impuestos que desee introducir, es decir, el sujeto pasivo, la base imponible y los tipos impositivos, lo que es óptimo desde el punto de vista de la política fiscal deseada.

3.3. **Comentarios de partes interesadas**

(31) La Comisión no recibió observaciones de partes interesadas.

4. **EVALUACIÓN DE LA AYUDA**

(32) Con carácter previo, y en respuesta a las pretensiones de Polonia con motivo de la Decisión de incoación, de que el impuesto a las ventas minoristas se refiere a una medida de fiscalidad directa y que, por tanto, el hecho de que la Comisión ejerza su competencia en materia de ayudas estatales constituye un límite injustificado a su autonomía en el desarrollo de su política fiscal, la Comisión recuerda que, si bien los Estados miembros gozan de autonomía en el ámbito de la fiscalidad directa, todas las medidas fiscales adoptadas por un Estado miembro deben respetar el artículo 107 del Tratado ([10]).

([10]) Véanse los asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, EU:C:2006:416, apartado 81; asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, EU:C:2011:732; asunto C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, apartado 25, y auto dictado en el asunto C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, apartado 18; véase también el asunto T-538/11 Bélgica/Comisión, EU:T:2015:188, apartado 66.

4.1. **Existencia de ayuda**

(33) Con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado, 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. La calificación de ayuda, en el sentido del artículo 107, apartado 1, implica que se cumplan todos los requisitos previstos en dicha disposición ([11]). Así pues, es jurisprudencia asentada que, para que una medida pueda calificarse de ayuda estatal, debe tratarse, en primer lugar, de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a una empresa; y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia ([12]).

4.1.1. *Recursos estatales e imputabilidad al Estado*

(34) Para constituir ayuda estatal, una medida debe ser imputable al Estado y ser financiada mediante recursos estatales.

(35) Como el impuesto al comercio minorista se deriva de una Ley del Parlamento polaco, es claramente imputable al Estado polaco.

(36) En lo que respecta a la financiación de la medida con cargo a fondos estatales, el Tribunal de Justicia ha mantenido sistemáticamente que constituye ayuda estatal una medida por la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes ([13]). En los considerandos 37 a 60, la Comisión demostrará que la estructura de tipos progresivos del impuesto sobre las ventas minoristas, descrita en los considerandos 15 y 16, da lugar a una renuncia, por parte de Polonia, a la obtención de ingresos fiscales que, de otro modo, tendría derecho a cobrar a los operadores minoristas con un menor nivel de volumen de negocios (es decir, operadores minoristas de menor tamaño), si hubieran estado sujetos al mismo tipo medio efectivo del impuesto sobre las ventas minoristas que los operadores minoristas con mayor volumen de negocios (por lo tanto, operadores minoristas de mayor tamaño). La discriminación que se deriva de la estructura de tipos progresivos entre operadores minoristas en función de su tamaño resulta, en particular, en que Polonia renuncia a ingresos fiscales que de otro modo habría tenido derecho a percibir de empresas minoristas que operan bajo un modelo de franquicia en comparación con empresas minoristas que constituyen una «cadena de tiendas que opera según el modelo de sociedad *holding*» ([14]). Al renunciar a dichos ingresos, el impuesto a las ventas minoristas genera una pérdida de recursos estatales en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado ([15]).

4.1.2. *Ventaja*

(37) Según la jurisprudencia de los Tribunales de la Unión, el concepto de ayuda comprende no solo los beneficios positivos, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa ([16]). Una ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, reduciendo el tipo impositivo aplicable, la base imponible o el importe del impuesto adeudado ([17]). Una medida que reduce un impuesto o una tasa da lugar a una ventaja porque coloca a las empresas a las que se aplica en una situación financiera más favorable que la de otros contribuyentes y resulta en una pérdida de ingresos para el Estado ([18]).

(38) La Ley establece una estructura progresiva de la tasa que se aplica a todas las empresas sujetas al impuesto a las ventas minoristas y la carga fiscal soportada por cada minorista depende del tramo en el que se sitúe ese volumen de negocios.

(39) El carácter progresivo del impuesto da lugar a que no solo su importe, sino también el porcentaje medio del impuesto percibido sobre el volumen de negocios de un operador minorista, aumente cuando su volumen de negocios aumenta y alcanza el tramo inmediatamente superior ([19]). Por consiguiente, los operadores minoristas con un volumen de negocios bajo están exentos del impuesto a las ventas minoristas, o están sujetos a dicho

([11]) Véase el asunto C-399/08 P, Comisión/Deutsche Post, EU:C:2010:481, apartado 38, y la jurisprudencia citada.
([12]) Véase el asunto C-399/08 P, Comisión/Deutsche Post, EU:C:2010:481, apartado 39, y la jurisprudencia citada.
([13]) Véanse los asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, EU:C:2011:732, apartado 72, y jurisprudencia citada.
([14]) Empresas minoristas que poseen y explotan varias tiendas de una cadena minorista y que son consideradas, a efectos del impuesto a las ventas minoristas, como un sujeto pasivo único.
([15]) Asunto C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri (EU:C:2009:709), apartado 58.
([16]) Asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, apartado 38.
([17]) Asunto C-66/02, Italia/Comisión, EU:C:2005:768, apartado 78; asunto C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze y otros, EU:C:2006:8, apartado 132; asunto C-522/13, Ministerio de Defensa y Navantia, EU:C:2014:2262, apartados 21 a 31.
([18]) Asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05 Air Liquide Industries Belgium, EU:C:2006:403, apartado 30, y asunto C-387/92, Banco Exterior de España, EU:C:1994:100, apartado 14.
([19]) Calculado como el importe del impuesto adeudado por un contribuyente en un determinado mes, dividido por el volumen de negocios de dicho contribuyente durante dicho mes.

impuesto a tipos medios efectivos significativamente inferiores a los operadores minoristas con un volumen de negocios alto, lo que reduce las cargas que las empresas con un volumen de negocios bajo deben soportar en comparación con las empresas con un volumen de negocios alto. Dado que el importe del volumen de negocios alcanzado por una empresa está relacionado, en cierta medida, con el tamaño de esta empresa, se puede afirmar que la estructura de tipos progresivos prevista por la Ley confiere una ventaja económica a los pequeños operadores minoristas en detrimento de los grandes minoristas en forma de una reducción de su carga fiscal y una reducción del tipo medio efectivo a que dichas empresas están sujetas. De hecho, el coste que representa el impuesto al final del mes por cada 100 PLN de volumen de negocios será igual a cero para las empresas con un volumen de negocios total inferior a 17 millones PLN, aumentará progresivamente al 0,8 % para los minoristas con un volumen de negocios total superior a 17 millones PLN, pero inferior a 170 millones PLN, y aumentará aún más hasta el 1,4 % para minoristas con un volumen de negocios total superior a 170 millones PLN, como puede verse en el siguiente cuadro:

Volumen de negocios (PLN)	Tipo marginal	Impuesto (PLN)	Impuesto/volumen de negocios
500 000 000	1,4 %	5 844 000	1,2 %
100 000 000	0,8 %	664 000	0,7 %
20 000 000	0,8 %	24 000	0,1 %
15 000 000	0 %	0	0,0 %

(40) El desglose de la estructura de tipos progresivos entre los operadores minoristas en función de su tamaño también significa que los operadores minoristas individuales que operan como franquiciadores en un modelo de franquicia reciben una ventaja, ya que su carga fiscal se determina en función del volumen de negocios mensual obtenido por las ventas minoristas de sus tiendas individuales y no sobre la base del volumen de negocios mensual procedente de las ventas minoristas de toda la cadena, como es el caso de la «cadena de tiendas que opera según el modelo de sociedad *holding*» ([20]).

4.1.3. *Selectividad*

(41) Una medida es selectiva en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado, si favorece a determinadas empresas o producciones. En lo que se refiere a los regímenes de ayuda, el Tribunal de Justicia determinó que la selectividad de una medida debe, en principio, ser evaluada mediante un análisis en tres fases ([21]). En primer lugar, se identifica el régimen fiscal común o normal aplicable en el Estado miembro, que será el «régimen de referencia». En segundo lugar, debe determinarse si la medida constituye una excepción a dicho régimen al introducir diferenciaciones entre operadores económicos que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos al régimen, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Si la medida no constituye una excepción al régimen de referencia, no es selectiva. Si constituye una excepción (y, por lo tanto, es selectiva a primera vista), debe acreditarse, en la tercera fase del análisis, si la medida que constituye una excepción se justifica por la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal de referencia ([22]). Si una medida *a priori* selectiva encuentra justificación en la naturaleza o la estructura general del sistema, no se considerará selectiva y, por tanto, quedará fuera del ámbito de aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

4.1.3.1. Régimen de referencia

(42) El régimen de referencia se compone de un conjunto coherente de normas que generalmente se aplican, sobre la base de criterios objetivos, a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación según se define en su objetivo.

([20]) En un modelo de franquicia, cada franquiciado constituye un sujeto pasivo distinto. En la situación típica en que el franquiciado solo posee y explota una tienda, el impuesto sobre el volumen de negocios se aplica al volumen de negocios de dicha tienda única. En el modelo de «cadena de tiendas que opera según el modelo de sociedad *holding*», la tienda individual no constituye un sujeto pasivo. El impuesto y su estructura progresiva de tipos se aplican al volumen de negocios agregado de todas las tiendas de la cadena.

([21]) Véanse, por ejemplo, asunto C-279/08 P Comisión/Países Bajos (NOx), EU:C:2011:551; asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU: C: 2001: 598; asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, EU:C:2011;550 y EU:C:2010:411, asunto C-308/01, GIL Insurance, EU:C:2004:252 y EU:C:2003;481.

([22]) Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3).

(43) Contrariamente a lo que alegan las autoridades polacas, no cabe sostener que el objetivo del impuesto a las ventas minoristas sea financiar gastos presupuestarios en el marco del programa de prestaciones para la infancia Familia 500+. Las autoridades polacas confirmaron que los ingresos fiscales no pueden verse afectados, total y exclusivamente, a la financiación de una partida de gastos determinada, por lo que no se acreditó la existencia de un supuesto vínculo entre la atención a los niños y el sector minorista, ni entre el coste de Familia 500+ y el volumen de negocios de los operadores minoristas. La financiación de Familia 500+ no puede considerarse un objetivo intrínseco del impuesto al comercio minorista.

(44) Más bien, el objetivo del impuesto al comercio minorista es gravar el volumen de negocios de todos los agentes económicos que intervienen en la venta de productos a los consumidores que sean personas físicas. A la luz de este objetivo, debe considerarse que todas las empresas cuyo volumen de negocios proceda de la venta de productos a personas físicas están en una situación fáctica y jurídica similar. Por consiguiente, la Comisión considera que el régimen de referencia es el impuesto a las ventas minoristas aplicable al volumen de negocios de las empresas que realizan ventas minoristas de todo tipo de productos en Polonia.

(45) Contrariamente a lo que sostienen las autoridades polacas ([23]), el régimen de referencia no debe limitarse exclusivamente a las empresas con un volumen de negocios superior a 17 millones PLN, porque el volumen de negocios mensual procedente de ventas minoristas generado por empresas que no superan los 17 millones PLN no está sujeto al impuesto con arreglo a la Ley. Esta exclusión se aplica a todas las empresas cuyo volumen de negocios se deriva de la venta de productos minoristas, independientemente de que sea o no un volumen de negocios superior o inferior a 17 millones PLN.

(46) La Comisión tampoco considera que la estructura progresiva de tipos establecida por la Ley forme parte del régimen de referencia. El Tribunal de Justicia ha precisado que el análisis de la selectividad no siempre puede limitarse a determinar si la medida constituye una excepción al régimen de referencia definido por el Estado miembro ([24]). También es necesario evaluar si los límites de ese régimen han sido diseñados por el Estado miembro de forma coherente o, por el contrario, de una manera claramente arbitraria o sesgada con el fin de favorecer a determinadas empresas en detrimento de otras. De lo contrario, en lugar de establecer normas generales aplicables a todas las empresas, salvo excepciones en favor de determinadas empresas, el Estado miembro podría lograr el mismo resultado eludiendo las normas en materia de ayudas estatales, ajustando y combinando sus normas de forma que la propia aplicación de estas supondría una carga diferente para las distintas empresas ([25]). Es particularmente importante recordar a este respecto que el Tribunal de Justicia ha sostenido reiteradamente que el artículo 107, apartado 1, del Tratado no distingue entre las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos y, por tanto, independientemente de las técnicas utilizadas ([26]).

(47) El resultado de la estructura progresiva de tipos establecida por la Ley es que las empresas con bajo volumen de negocios procedente de las ventas minoristas no están sometidas al impuesto sobre las ventas minoristas, o están sujetas a dicho impuesto a tipos medios efectivos sustancialmente más bajos (es decir, por cada esloti de volumen de negocios mensual generado) que las empresas con un volumen de negocios alto, lo que reduce las cargas que las empresas con un volumen de negocios bajo deben soportar en comparación con las empresas con un volumen de negocios alto. Dado que cada empresa tributa a un tipo medio efectivo distinto, la Comisión no puede identificar un tipo de referencia único. Asimismo, Polonia no presentó ningún tipo específico como tipo de referencia o «normal» y tampoco explicó por qué un tipo más elevado puede justificarse por circunstancias excepcionales para los operadores minoristas con un elevado volumen de negocios, ni por qué deberían aplicarse tipos más bajos a los operadores con volúmenes de negocios más bajos. El efecto de la estructura progresiva de tipos se traduce en que diferentes empresas pagan diferentes tipos impositivos efectivos en función de su volumen de negocios mensual y, en consecuencia, de su tamaño y su modelo operativo. Por consiguiente, puede decirse que la estructura progresiva de tipos introducida por la Ley está destinada específicamente a favorecer a los pequeños comercios minoristas en detrimento de los grandes, aplicando tipos impositivos diferentes al volumen de negocios mensual generado por las empresas implicadas en la venta de productos a consumidores que sean personas físicas y, por lo tanto, que somete a las empresas con bajo volumen de negocios a un tipo medio efectivo más bajo que a las empresas con un mayor volumen de negocios, que también tienden a ser de propiedad extranjera ([27]), aunque ambos tipos de empresas desarrollan la misma actividad.

([23]) Véase el considerando 25.
([24]) Asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido EU:C:2011:732.
([25]) Ibídem, apartado 92.
([26]) Asunto C-487/06 P British Aggregates/Comisión, EU:C:2008:757, apartados 85 y 89, y jurisprudencia citada, y asunto C-279/08 P Comisión/Países Bajos (NOx), EU:C:2011:551, apartado 51.
([27]) Asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P Comisión y España/Gobierno de Gibraltar y Reino Unido, EU:C:2011:732.

(48) También se puede afirmar que la discriminación que establece la estructura progresiva de tipos entre los operadores minoristas en función de su dimensión favorece a los que utilizan un modelo de franquicia o que trabajan de forma independiente (como empresa o sociedad civil, por ejemplo), en comparación con las «cadenas de tiendas que operan según el modelo de sociedad *holding*».

(49) Dado que Polonia ha diseñado el impuesto para favorecer a determinadas empresas (en concreto, los minoristas con volúmenes de negocio bajos -pequeños minoristas- y los minoristas que operan mediante un modelo de franquicia o de forma independiente -no dentro de una misma cadena-) y perjudicar a otras (en concreto, los minoristas con un volumen de negocios alto -grandes minoristas- y las «cadenas de tiendas que operan según el modelo de sociedad *holding*»), el sistema de referencia es selectivo debido a su diseño, que no está justificado por la finalidad del impuesto, que consiste en gravar el volumen de negocios de todos los operadores minoristas. Por consiguiente, la Comisión considera que el sistema de referencia adecuado en el presente caso es la imposición de un impuesto con un tipo (fijo) único sobre el volumen de negocios mensual generado por las ventas minoristas, sin que la estructura progresiva de tipos constituya una parte de dicho sistema.

4.1.3.2. Excepción al sistema de referencia

(50) En una segunda fase, es necesario determinar si la medida en cuestión constituye una excepción a la aplicación de las normas de referencia, favoreciendo a determinadas empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo intrínseco del sistema de referencia.

(51) Con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la Ley, no se aplica ningún impuesto sobre la parte del volumen de negocios mensual del minorista procedente de ventas minoristas inferiores a 17 millones PLN. Para un número significativo de minoristas, especialmente en el subsector de los productos alimentarios, dicha exención significa que están totalmente exentos de toda tributación sobre el volumen de negocios derivado de las ventas minoristas, ya que su volumen de negocios mensual por esta actividad es inferior a 17 millones PLN. Según los datos disponibles ([28]), se formularon 109 declaraciones fiscales fijando el importe del impuesto devengado sobre las ventas minoristas del mes de septiembre de 2016, mientras que, según las estimaciones del Ministerio de Hacienda polaco, en Polonia existen unos 200 000 operadores minoristas. Por lo tanto, la gran mayoría de las empresas del subsector de los productos alimentarios dentro del sector minorista polaco está por debajo del umbral establecido en el artículo 6, apartado 1, y no pagan ningún impuesto sobre las ventas minoristas.

(52) En cuanto a los minoristas que alcanzan un volumen de negocios mensual superior a 17 millones PLN, su volumen de negocios mensual por debajo de este umbral está exento de impuestos; su volumen de negocios mensual por encima de 17 millones PLN, pero nunca superior a 170 millones PLN, está sujeto a un tipo del 0,8 %; y su volumen de negocios superior a 170 millones PLN tributa a un tipo del 1,4 %.

(53) Polonia hace una distinción entre «progresividad por tramos» y «progresividad general» y sostiene que, dado que todos los tipos del impuesto (es decir, la exención fiscal equivalente a un tipo del 0 % y los tipos del 1,4 % y el 0,8 %) se aplicarán en las mismas condiciones a todas las empresas, no existe excepción al sistema de referencia. Sin embargo, los dos tipos de fiscalidad progresiva conducen a diferentes tipos medios efectivos aplicados a diferentes empresas en función de su volumen de negocios (que es el objeto de la imposición) y, en última instancia, de su tamaño. Como demuestra el ejemplo siguiente de tres minoristas (sujetos pasivos) que generen volúmenes de negocio mensuales de 10 millones PLN, 100 millones PLN y 750 millones PLN, respectivamente, aunque todos están sujetos a los mismos tipos impositivos, y aunque la misma parte de sus ingresos se encuadre en los mismos tres tramos, sus tipos medios efectivos difieren considerablemente. De hecho, para cada 100 PLN de volumen de negocios, el minorista 1 no paga ningún impuesto, el minorista 2 soporta un impuesto de aproximadamente 0,7 PLN y el minorista 3, una cantidad de alrededor de 1,2 PLN.

Ingresos mensuales por ventas minoristas	Minorista 1 10 millones PLN	Minorista 2 100 millones PLN	Minorista 3 750 millones PLN
Impuesto que grava la parte de ingresos inferior a 17 millones PLN	0	0	0

([28]) Véase https://www.wiadomoscihandlowe.pl/artykuly/podatek-handlowy-w-praktyce-wiemy-ile-firm-zlozylo,9669/5. El importe del impuesto adeudado sobre las ventas minoristas declarado por todos los contribuyentes ascendió a 114 millones PLN para ese mes. Aproximadamente el 70 % de este importe, es decir, 78,9 millones PLN lo adeudan los 10 minoristas más grandes que operan en Polonia y solo 12 operadores minoristas estuvieron sujetos al tipo más alto del 1,4 %. Véase también «Rynek detalicznego handlu spożywczego w Polsce», Fundacja Republikańska, Varsovia, 2016, sobre el número de operadores minoristas en Polonia.

Ingresos mensuales por ventas minoristas	Minorista 1 10 millones PLN	Minorista 2 100 millones PLN	Minorista 3 750 millones PLN
Impuesto sobre la parte de los ingresos por encima de 17 millones PLN, pero no superior a 170 millones PLN	—	664 000 PLN (82 999 999 PLN × 0,008)	1 224 000 PLN (152 999 999 PLN × 0,008)
Impuesto sobre la parte de los ingresos superior a 170 millones PLN	—	—	8 120 000 PLN (579 999 999 PLN × 0,014)
Deuda fiscal total	**0**	**664 000 PLN**	**9 344 000 PLN**
Tipo medio efectivo abonado	**0**	**0,664 %**	**1,246 %**

(54) Como muestra este cuadro, son precisamente los tipos impositivos progresivos y los tramos impositivos a los que se aplican los que hacen que el impuesto al comercio minorista discrimine entre minoristas (loa sujetos pasivos), en función de su volumen de negocios y, por tanto, de su tamaño. Dado el carácter progresivo de los tipos establecidos por la Ley, las empresas con alto volumen de negocios están sujetas tanto a tipos marginales más altas como a impuestos medios sustancialmente más altos en comparación con los operadores con volúmenes de negocios bajos. Por consiguiente, la Comisión considera que la estructura progresiva de tipos introducida por la Ley constituye una excepción al sistema de referencia que consiste en la imposición de un impuesto con un tipo (fijo) único sobre las ventas minoristas de todas las empresas activas en el comercio minorista en Polonia, favoreciendo a los minoristas con un volumen de negocios más bajo y, por tanto, a los pequeños minoristas.

(55) En vista de lo anterior, la Comisión considera que la medida constituye una excepción al sistema de referencia y que es, por tanto, selectiva *prima facie*.

4.1.3.3. Justificación por la naturaleza o la estructura general del sistema

(56) Una vez que la Comisión haya demostrado que una medida estatal es *a priori* selectiva por suponer una discriminación entre empresas en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del sistema de referencia, corresponde al Estado miembro aportar una justificación basada en la naturaleza o la estructura general de ese sistema. Una medida que supone una excepción al sistema de referencia no es selectiva si está justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema. Tal es el caso si el tratamiento selectivo es el resultado de mecanismos inherentes necesarios para el funcionamiento y la eficacia del sistema ([29]).

(57) Las autoridades polacas alegan que, aunque se considere que la estructura fiscal progresiva es discriminatoria, algo que niegan, ello se justifica debido a su lógica redistributiva, como es el caso de los impuestos sobre la base del beneficio. Además, alegan que las empresas con un alto volumen de negocios tienen una mayor capacidad contributiva, se benefician de economías de escala, tienen la capacidad de ejercer presión sobre los márgenes de los productores y proveedores en beneficio propio, y en numerosos casos utilizan estrategias de optimización fiscal.

(58) La Comisión recuerda que la Ley grava a las empresas en función de su volumen de negocios. A diferencia de los impuestos basados en los beneficios ([30]), un impuesto basado en el volumen de negocios no tiene en cuenta los costes soportados en la generación de ventas. Así, los impuestos sobre el volumen de negocios gravan a las empresas en función de su dimensión y no de su rentabilidad o capacidad de pago, de obtener aumentos de

([29]) Véanse, por ejemplo, los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08 Paint Graphos y otros, EU:C:2011:550, apartado 69.
([30]) Véase la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3), apartado 24. La afirmación sobre la finalidad redistributiva que pueda justificar un tipo impositivo progresivo solamente se hace de forma explícita en lo que respecta a los impuestos sobre los beneficios o ingresos (netos), no en lo que respecta a los impuestos sobre el volumen de negocios.

eficiencia derivados de economías de escala, influir en los márgenes de los productores y proveedores en beneficio propio ([31]) y explorar las estrategias de optimización fiscal alegadas por las autoridades polacas. Por consiguiente, ninguno de estos factores puede constituir una justificación para un impuesto progresivo aplicado sobre el volumen de negocios de una empresa.

(59) Los impuestos progresivos sobre el volumen de negocios solamente pueden justificarse por la naturaleza y la estructura general del sistema, es decir, la lógica interna del sistema fiscal si el objetivo específico perseguido por el impuesto requiere tipos progresivos. Por ejemplo, en el caso de un impuesto sobre el volumen de negocios dirigido a resolver algunas externalidades negativas, un cierto grado de progresividad podría justificarse si las externalidades creadas por las actividades sujetas al impuesto también aumentan progresivamente cuando se incrementa el volumen de negocios (o el tamaño) del contribuyente. Las autoridades polacas no han presentado justificación alguna de este tipo.

(60) Por lo tanto, la Comisión no considera que los tipos impositivos progresivos del impuesto a las ventas minoristas estén justificados por la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal de referencia. Por lo tanto, la medida otorga una ventaja selectiva a las empresas minoristas con un menor nivel de volumen de negocios (es decir, las empresas más pequeñas).

4.1.4. *Falseamiento de la competencia y efectos sobre el comercio dentro de la Unión*

(61) De conformidad con el artículo 107, apartado 1, del Tratado, una medida constituye ayuda estatal si falsea o amenaza con falsear la competencia y afecta al comercio dentro de la Unión.

(62) El impuesto a las ventas minoristas se aplica a todas las empresas cuyo volumen de negocios se derive de determinadas ventas minoristas en Polonia. El comercio minorista polaco está abierto a la competencia y se caracteriza por la presencia de operadores de otros Estados miembros. Del mismo modo, los operadores minoristas establecidos en Polonia pueden tener (o desarrollar en el futuro) actividades en otros Estados miembros. Por consiguiente, cualquier ayuda que favorezca a determinadas empresas del sector pueda afectar al comercio dentro de la UE.

(63) En efecto, la progresividad del impuesto al comercio minorista influye en la situación competitiva de las empresas sujetas al mismo. Dado que la medida exime a las empresas con volumen de negocios inferior de una responsabilidad fiscal que, de otro modo, habrían tenido que pagar de haber estado sujetas al mismo tipo impositivo que las empresas con un alto volumen de negocios, la ventaja selectiva concedida en virtud de esas medidas constituye una ayuda de funcionamiento. El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que las ayudas de funcionamiento falsean la competencia, por lo que debe considerarse que toda ayuda concedida a estas empresas falsea o amenaza con falsear la competencia mediante el fortalecimiento de su posición financiera en el mercado minorista polaco. De la misma manera, unos tipos impositivos más altos para los minoristas de mayor tamaño (con volumen de negocios más alto) pueden constituir un factor disuasorio para las ventas de los grandes minoristas y reducir su cuota de mercado o bien obligarles a abandonar el mercado. La competencia quedaría falseada, ya que los minoristas no competirían únicamente sobre la base de su eficacia y competitividad en el mercado, sino que también se verían sometidos a un trato fiscal diferenciado en función de su volumen de negocios, lo que no estaría justificado por las externalidades negativas que imponen.

(64) En lo que respecta a los comentarios de Polonia sobre la estructura del sector minorista, la Comisión observa que el hecho de que Polonia argumente ([32]) que los tipos impositivos progresivos limitan las variaciones adversas en el patrón de comercio (la desaparición del pequeño comercio, junto con el aumento del comercio de grandes formatos), lo que, según las autoridades polacas, falsea actualmente la competencia, solo sirve para confirmar que la medida fue adoptada con el fin de influir en el entorno competitivo del sector minorista del país.

(65) En este sentido, la Comisión considera que la medida falsea o amenaza con falsear la competencia y afecta a los intercambios comerciales dentro de la Unión.

4.1.5. *Conclusión*

(66) Dado que se cumplen todas las condiciones previstas en el artículo 107, apartado 1, del Tratado, la Comisión concluye que el impuesto a las ventas minoristas, con su estructura progresiva de tipos impositivos, constituye una ayuda estatal en el sentido de dicha disposición.

([31]) Además, una red de franquiciados que opera bajo la misma marca también puede ejercer colectivamente una influencia sobre los márgenes de los productores y proveedores similar a la de los grandes operadores integrados y, posiblemente, abusar de ella. No obstante, reciben un trato diferente a efectos del impuesto a las ventas minoristas.

([32]) Véanse las observaciones de las autoridades polacas de 7 de noviembre de 2016 remitidas a la Comisión en respuesta a la Decisión de incoación.

4.2. **Compatibilidad de la ayuda con el mercado interior**

(67) La ayuda estatal se considerará compatible con el mercado interior si entra dentro de alguna de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado ([33]) y podrá considerarse compatible con el mercado interior si la Comisión determina que se engloba en alguna de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 3, del Tratado ([34]). Sin embargo, es el Estado miembro que concede la ayuda el que soporta la carga de demostrar que la ayuda estatal concedida es compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado ([35]).

(68) La Comisión observa que las autoridades polacas no han aportado ningún argumento que justifique la compatibilidad del impuesto al comercio minorista con el mercado interior. Polonia no se pronunció sobre las dudas expresadas en la Decisión de incoación en cuanto a la compatibilidad de la medida.

(69) La Comisión considera que ninguna de las excepciones contempladas en las disposiciones anteriormente mencionadas es aplicable, ya que la medida no parece pretender alcanzar ninguno de los objetivos enumerados en dichas disposiciones. Por lo tanto, la medida no puede ser declarada compatible con el mercado interior.

4.3. **Recuperación de la ayuda**

(70) La Ley nunca fue notificada ni declarada compatible con el mercado interior por la Comisión. Dado que constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado y nueva ayuda en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento (UE) 2015/1589, ejecutada incumpliendo la obligación de suspensión establecida en el artículo 108, apartado 3, del Tratado, esta medida constituye ayuda ilegal a tenor del artículo 1, letra f), del Reglamento (UE) 2015/1589.

(71) La consecuencia de la constatación de que la Ley constituye ayuda estatal ilegal e incompatible es que debe ser recuperada de sus beneficiarios en virtud del artículo 16 del Reglamento (UE) 2015/1589.

(72) Sin embargo, como resultado del requerimiento de suspensión emitido por la Comisión en la Decisión de incoación, las autoridades polacas confirmaron, mediante carta de 7 de noviembre de 2016, que habían suspendido la recaudación del impuesto a las ventas minoristas de conformidad con la ley.

(73) Por lo tanto ninguna ayuda estatal ha sido efectivamente concedida en el marco de la medida y, por consiguiente, no es necesario ordenar su recuperación.

5. **CONCLUSIÓN**

(74) La Comisión concluye que Polonia aplicó ilegalmente la ayuda en cuestión, infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado.

(75) La presente Decisión se entiende sin perjuicio de los procedimientos con arreglo al artículo 258 del TFUE sobre la conformidad de la medida con las libertades fundamentales previstas en el Tratado, en particular la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 del Tratado.

HA ADOPTADO LA SIGUIENTE DECISIÓN:

Artículo 1

El impuesto al comercio minorista con su estructura progresiva de tipos impositivos, en su versión introducida por la Ley de 6 de julio de 2016 relativa al impuesto al comercio minorista, constituye ayuda estatal incompatible con el mercado interior a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dado que fue ilegalmente ejecutada por Polonia, infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado.

Artículo 2

Polonia anulará todos los pagos pendientes de la ayuda concedida en virtud de la medida mencionada en el artículo 1 con efectos a partir de la fecha de adopción de la presente Decisión.

([33]) Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado se refieren a: a) ayudas de carácter social concedidas a consumidores individuales; b) ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; c) ayudas concedidas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania.

([34]) Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 3, del Tratado se refieren a: a) ayudas destinadas a favorecer el desarrollo de determinadas regiones; b) ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas; d) destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio; e) las ayudas que determine el Consejo mediante decisión.

([35]) Asunto T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisión, EU:T:2007:253, apartado 34.

Artículo 3

Polonia garantizará que la presente Decisión se aplique en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 4

1. En el plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, Polonia deberá presentar una descripción detallada de las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión.

2. Polonia mantendrá informada a la Comisión del avance de las medidas nacionales adoptadas en aplicación de la presente Decisión. A petición de la Comisión, facilitará con carácter inmediato información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será la República de Polonia.

Hecho en Bruselas, el 30 de junio de 2017.

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión