Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 3 de marzo de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Impuesto sobre el volumen de negocios en el sector del comercio al por menor en establecimientos comerciales — Impuesto progresivo que afecta en mayor medida a las empresas propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros que a las empresas nacionales — Tramos del impuesto progresivo aplicables a todos los sujetos pasivos — Neutralidad del importe del volumen de negocios como criterio de distinción — Capacidad contributiva de los sujetos pasivos — Ayudas de Estado»

En el asunto C-323/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 19 de marzo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de mayo de 2018, en el procedimiento entre

Tesco-Global Áruházak Zrt.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

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) y E. Regan, Presidentes de Sala, y el Sr. P. G. Xuereb, la Sra. L. S. Rossi, los Sres. I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský y L. Bay Larsen, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. N. Piçarra, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. R. Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de abril de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Tesco-Global Áruházak Zrt., por el Sr. Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd;

– en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres M. Z. Fehér, G. Koós y D. R. Gesztelyi, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

– en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. B. Majczyna y M. Rzotkiewicz y la Sra. A. Kramarczyk, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal y R. Lyal y la Sra. A. Armenia, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 4 de julio de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18 TFUE, 26 TFUE, 49 TFUE, 54 TFUE a 56 TFUE, 63 TFUE, 65 TFUE, 107 TFUE, 108 TFUE y 110 TFUE y de los principios de efectividad y de primacía del Derecho de la Unión y de equivalencia procesal.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Tesco-Global Áruházak Zrt. (en lo sucesivo, «Tesco») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos») relativo al pago de un impuesto sobre el volumen de negocios en el sector del comercio al por menor en establecimientos comerciales (en lo sucesivo, «impuesto específico»).

Marco jurídico húngaro

3 La exposición de motivos de la az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Ley XCIV de 2010, relativa al impuesto específico que grava determinados sectores; en lo sucesivo, «Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores»), enuncia:

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

4 El artículo 1 de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores dispone lo siguiente:

«A efectos de la aplicación de esta Ley, se entenderá por:

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

[…]

5. volumen de negocios neto: para los sujetos pasivos a quienes resulta de aplicación la Ley de Contabilidad, el volumen de negocios neto procedente de las ventas determinado en la Ley de Contabilidad; para los sujetos pasivos incluidos en el impuesto de sociedades simplificado a quienes no resulta de aplicación la Ley de Contabilidad, los ingresos con arreglo a la Ley del Impuesto sobre Sociedades Simplificado, descontado el impuesto sobre el valor añadido; para los sujetos pasivos a los

que resulta de aplicación la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los ingresos con arreglo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, descontado el impuesto sobre el valor añadido.»

5 A tenor del artículo 2 de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores:

«El impuesto gravará:

a) la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales,

[…]».

6 El artículo 3 de dicha Ley define los sujetos pasivos como sigue:

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

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

7 El artículo 4, apartado 1, de la citada Ley señala:

«La base imponible consistirá en el volumen de negocios neto del sujeto pasivo que […] proceda de sus actividades gravadas según el artículo 2.»

8 Con arreglo al artículo 5 de la misma Ley:

«El tipo impositivo correspondiente

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

[…]»

9 El artículo 124/B de la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario) dispone:

«La autoridad tributaria resolverá acerca de la declaración complementaria dentro de un plazo de quince días a partir de la presentación de esta, sin efectuar ninguna verificación, en caso de que el contribuyente haya presentado tal declaración complementaria alegando exclusivamente que la norma jurídica en que se basa la sujeción al impuesto es inconstitucional o contraria a un acto jurídico vinculante de la Unión Europea o que un decreto municipal es contrario a otra norma jurídica, siempre y cuando el Alkotmánybíróság [Tribunal Constitucional (Hungría)], la Kúria [Tribunal Supremo (Hungría)] o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se hubieren pronunciado aún acerca de dicha cuestión en el momento en que se presentó la declaración complementaria o esta no cumpliere lo dispuesto en el pronunciamiento publicado. La resolución adoptada en relación con la declaración complementaria podrá ser objeto de recurso en vía administrativa o contencioso-administrativa con arreglo a las disposiciones generales de esta Ley.»

10 El artículo 128, apartado 2, de dicha Ley establece lo siguiente:

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

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Tesco es una sociedad mercantil húngara que ejerce la actividad de comercio al por mayor y al por menor en establecimientos comerciales. Forma parte de un grupo con domicilio social en el Reino Unido y fue la cadena de comercio al por menor con el mayor volumen de negocios en el mercado húngaro durante el período comprendido entre el 1 de marzo de 2010 y el 28 de febrero de 2013.

12 Tesco fue objeto de una inspección fiscal por parte de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Dirección de Hacienda y Aduanas para Grandes Contribuyentes de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado») sobre la totalidad de los impuestos y las subvenciones públicas recibidas en relación con dicho período.

13 Como resultado de la inspección, la autoridad tributaria de primer grado giró a Tesco una liquidación complementaria por un importe de 1 396 684 000 HUF (aproximadamente 4 198 852 euros), en relación, entre otros conceptos, con el impuesto específico, y declaró la existencia de un crédito fiscal a favor de Tesco por importe de 17 900 000 HUF (aproximadamente 53 811 euros) en concepto de dicho impuesto. En total, se consideró que la deuda tributaria ascendía a la cantidad de 4 634 131 000 HUF (aproximadamente 13 931 233 euros), lo que dio lugar a una multa tributaria de 873 760 000 HUF (aproximadamente 2 626 260 euros) y a un recargo de mora de 956 812 000 HUF (aproximadamente 2 875 889 euros).

14 A raíz de un recurso interpuesto en vía administrativa contra la decisión de la autoridad tributaria de primer grado, la Dirección de Recursos confirmó dicha decisión respecto del impuesto específico. En cambio, modificó la decisión en lo que respecta al crédito fiscal a favor de Tesco, que se fijó en 249 254 000 HUF (aproximadamente 749 144 euros), y al importe de la liquidación girada a Tesco, cuyo importe quedó fijado en 3 058 090 000 HUF (aproximadamente 9 191 226 euros), de los cuales 3 013 077 000 HUF (aproximadamente 9 070 000 euros) se consideraron impuestos debidos. Además de esta deuda tributaria, la Dirección de Recursos requirió de pago a Tesco por un importe de 1 396 684 000 HUF (aproximadamente 4 198 378 euros) en concepto del impuesto específico y le impuso una multa tributaria de 468 497 000 HUF (aproximadamente 1 408 284 euros) y un recargo de mora por importe de 644 890 000 HUF (aproximadamente 1 938 416 euros).

15 Tesco presentó un recurso contra la decisión de la Dirección de Recursos ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría). Sostiene que la obligación de pagar el impuesto específico que se le reclama es infundada porque la legislación relativa a dicho impuesto vulnera la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Además, considera que dicha legislación vulnera el principio de igualdad, que constituye una ayuda estatal prohibida y que es contraria al artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

16 En particular, Tesco alega que, debido al baremo marcadamente progresivo del impuesto específico y a la estructura del mercado húngaro del comercio al por menor, todas las sociedades incluidas en los tramos más bajos son sociedades propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras y operan en régimen de franquicia. Por el contrario, las comprendidas en el tramo más alto, salvo alguna

excepción, son empresas vinculadas a sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro. De este modo, afirma, las sociedades propiedad de personas físicas o jurídicas extranjeras soportan una parte desproporcionada de la carga de dicho impuesto.

17 El órgano jurisdiccional remitente considera que la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores puede ser contraria a los artículos 18 TFUE, 26 TFUE, 49 TFUE, 54 TFUE a 56 TFUE, 63 TFUE, 65 TFUE, 107 TFUE, 108 TFUE y 110 TFUE, en particular porque la carga fiscal efectiva de este impuesto recae principalmente en los sujetos pasivos cuyo accionariado es extranjero. Señala que, en su sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), el Tribunal de Justicia examinó la regla de consolidación aplicada en este contexto y concluyó que existía una discriminación indirecta.

18 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario, es conforme con los principios de equivalencia procesal, de primacía y de efectividad del Derecho de la Unión.

19 En estas circunstancias, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

2) ¿Es compatible con las disposiciones del Tratado FUE que regulan el principio de prohibición de ayudas estatales (artículo 107 TFUE, apartado 1) el hecho de que los sujetos pasivos que explotan varios establecimientos comerciales a través de una sola sociedad mercantil y que ejercen la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales deban pagar efectivamente el impuesto específico correspondiente al tramo superior de un tipo impositivo marcadamente progresivo, mientras que los sujetos pasivos de titularidad nacional que son competidores directos suyos y que operan en régimen de franquicia bajo una única enseña —a través de establecimientos comerciales que generalmente constituyen sociedades mercantiles independientes— están incluidos de hecho en el tramo exento o se les aplica uno de los tipos impositivos inferiores siguientes a dicho tramo, de manera que la proporción entre el impuesto pagado por las sociedades de titularidad extranjera y la recaudación tributaria total derivada del impuesto específico es sustancialmente mayor que en el caso de los sujetos pasivos de titularidad nacional?

3) ¿Deben interpretarse los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, apartado 3, en el sentido de que sus efectos se extienden a una medida fiscal que presenta una relación orgánica con una exención fiscal (constitutiva de una ayuda estatal) financiada mediante la recaudación tributaria generada con la

medida fiscal, por cuanto el legislador ha alcanzado el importe de los ingresos presupuestarios previstos, que fueron fijados antes de la introducción del impuesto específico sobre el comercio al por menor (en función del volumen de negocios de los operadores del mercado), mediante la aplicación de un tipo impositivo progresivo en función del volumen de negocios, y no mediante la introducción de un tipo impositivo general, de manera que la normativa pretende deliberadamente conceder una exención fiscal a una parte de los operadores del mercado?

4) ¿Es compatible con el principio de equivalencia procesal y con los principios de efectividad y primacía del Derecho de la Unión una práctica de los órganos del Estado miembro encargados de aplicar el Derecho con arreglo a la cual, en las inspecciones tributarias incoadas de oficio o en los procedimientos judiciales subsiguientes —a pesar del principio de efectividad y de la obligación de no aplicar la norma de Derecho nacional incompatible—, no es posible presentar una solicitud de devolución del impuesto declarado con arreglo a una norma nacional en materia tributaria contraria al Derecho de la Unión, por el motivo de que la Administración tributaria o el órgano jurisdiccional solo examinan la incompatibilidad con el Derecho de la Unión en procedimientos específicos iniciados a instancia de parte que puedan incoarse con anterioridad al procedimiento de oficio, mientras que, en lo que se refiere al impuesto que se ha declarado de manera contraria al Derecho nacional, nada impide presentar la solicitud de devolución en un procedimiento ante la Administración tributaria o ante un órgano jurisdiccional?»

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral

20 Tras la lectura de las conclusiones de la Abogada General, Tesco solicitó, mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 2 de septiembre de 2019, la reapertura de la fase oral del procedimiento, con arreglo al artículo 83 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

21 En apoyo de su solicitud, Tesco expresó su desacuerdo con dichas conclusiones, más concretamente con determinados elementos fácticos del procedimiento que se exponen en ellas.

22 No obstante, es preciso recordar, por un lado, que ni el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni el Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia prevén la posibilidad de que los interesados mencionados en el artículo 23 de ese Estatuto formulen observaciones en respuesta a las conclusiones presentadas por el Abogado General (sentencia de 6 de marzo de 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, apartado 26).

23 Por otro lado, en virtud del artículo 252 TFUE, párrafo segundo, el Abogado General presenta públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos que, de conformidad con el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, requieran su intervención. El Tribunal de Justicia no está vinculado ni por las conclusiones del Abogado General ni por la motivación que este desarrolla para llegar a las mismas. Por consiguiente, el hecho de que una parte interesada no esté de acuerdo con las conclusiones del Abogado General no constituye en sí mismo un motivo que justifique la reapertura de la fase oral, sin importar cuáles sean las cuestiones examinadas en dichas conclusiones (sentencia de 6 de marzo de 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, apartado 27).

24 No obstante, el Tribunal de Justicia podrá ordenar en todo momento, tras oír al Abogado General, la reapertura de la fase oral del procedimiento, conforme al artículo 83 de su Reglamento de Procedimiento, en particular si estima que la información de que dispone es insuficiente o cuando el asunto deba resolverse sobre la base de un argumento que no haya sido debatido entre los interesados (sentencia de 6 de marzo de 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, apartado 28).

25 En el caso de autos, dado que Tesco se limita a formular observaciones sobre las conclusiones de la Abogada General, sin exponer ningún argumento nuevo sobre cuya base deba resolverse el presente asunto, el Tribunal de Justicia considera, tras oír a la Abogada General, que dispone de todos los elementos necesarios para pronunciarse y que estos han sido debatidos entre los interesados.

26 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, debe desestimarse la solicitud de reapertura de la fase oral.

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

27 El Gobierno húngaro sostiene que el órgano jurisdiccional remitente no precisa cuáles son las disposiciones de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores que pudieran ser contrarias al Derecho de la Unión ni las razones que le han llevado a preguntarse sobre la interpretación de las disposiciones del Tratado y de los principios fundamentales del Derecho de la Unión a los que se refiere la resolución de remisión.

28 Sin embargo, procede señalar que la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente permite determinar el alcance de la petición de decisión prejudicial y el contexto en el que esta se ha presentado, en particular su contexto jurídico. Así pues, la resolución de remisión, que expresa las dudas de dicho órgano jurisdiccional acerca de la compatibilidad de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores con el Derecho de la Unión, indica suficientemente las razones que llevaron a dicho órgano jurisdiccional a considerar necesaria una interpretación del Derecho de la Unión para la resolución del litigio principal.

29 Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

30 El Gobierno húngaro y la Comisión Europea sostienen que los obligados al pago de un impuesto no pueden alegar, para eludir el pago de dicho impuesto, que la exención de que disfrutan otras personas constituye una ayuda estatal ilegal, por lo que consideran que las cuestiones prejudiciales segunda y tercera son inadmisibles.

31 A este respecto, procede recordar antes de nada que el artículo 108 TFUE, apartado 3, somete a un control preventivo los proyectos de ayudas nuevas. La prevención así dispuesta tiene por finalidad que solo se ejecuten las ayudas compatibles con el mercado interior. Para alcanzar este objetivo, se aplaza la ejecución de un proyecto hasta que la decisión definitiva de la Comisión despeje toda duda sobre su compatibilidad (sentencias de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, apartados 25 y 26, y de 5 de marzo de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 84).

32 La aplicación de este sistema de control incumbe, por una parte, a la Comisión y, por otra, a los órganos jurisdiccionales nacionales, cuyas funciones respectivas son complementarias pero distintas (sentencia de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 27 y jurisprudencia citada).

33 Mientras que la apreciación de la compatibilidad de medidas de ayuda con el mercado interior es competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control de los órganos jurisdiccionales de la Unión, los órganos jurisdiccionales nacionales velan, hasta la decisión definitiva de la Comisión, por la

salvaguarda de los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades estatales, de la prohibición establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3 (sentencia de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 28).

34 La intervención de los órganos jurisdiccionales nacionales se debe al efecto directo reconocido a la prohibición de ejecución de los proyectos de ayuda establecida en dicha disposición. El carácter inmediatamente aplicable de esta prohibición alcanza a toda ayuda que haya sido ejecutada sin haber sido notificada (sentencias de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 29, y de 5 de marzo de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 88).

35 Los órganos jurisdiccionales nacionales deben garantizar a los justiciables que se extraerán todas las consecuencias de la infracción del artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase, conforme a su Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos de ejecución como a la devolución de las ayudas económicas concedidas contraviniendo esta disposición o a posibles medidas provisionales (sentencias de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 30, y de 5 de marzo de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 89).

36 Sin embargo, el Tribunal de Justicia también ha declarado que la posible ilegalidad de la exención de un impuesto, con arreglo a las normas del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, no puede afectar a la legalidad del impuesto en sí mismo, de manera que su deudor no puede invocar que la exención de que disfrutan otras personas constituye una ayuda estatal para eludir el pago de dicho impuesto (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2005, Distribution Casino France y otros, C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, apartado 44; de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 43, y de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, apartado 26).

37 No obstante, la situación es diferente cuando el litigio principal no versa sobre una solicitud de dispensa del impuesto impugnado, sino sobre la legalidad, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, de las normas relativas a dicho impuesto (sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, apartado 26).

38 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado de manera constante que los impuestos no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a las ayudas estatales a menos que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, de modo que formen parte integrante de dicha ayuda. Cuando el modo de financiación de una ayuda, mediante un impuesto, forme parte integrante de la medida de ayuda, las consecuencias que se derivan de la inobservancia por las autoridades nacionales de la prohibición de ejecución a que se refiere el artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase, alcanzan también este aspecto de la medida de ayuda, de tal modo que las autoridades nacionales deben, en principio, reembolsar los impuestos recaudados con infracción del Derecho de la Unión (sentencia de 20 de septiembre de 2018, Carrefour Hypermarchés y otros, C-510/16, EU:C:2018:751, apartado 14 y jurisprudencia citada).

39 A este respecto, cabe recordar que, para que se pueda considerar que un tributo forma parte integrante de una ayuda, el destino del tributo debe estar obligatoriamente vinculado a la ayuda con arreglo a la normativa nacional pertinente, en el sentido de que la recaudación del tributo se destine obligatoriamente a la financiación de la ayuda y afecte directamente a la cuantía de esta (sentencias de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 46, y de 7 de septiembre de 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, apartado 44).

40 Así pues, a falta de dicho vínculo obligatorio entre un tributo y una ayuda, la posible ilegalidad a la luz del Derecho de la Unión de la medida de ayuda impugnada no puede afectar a la legalidad del tributo en sí mismo, de manera que las empresas obligadas a su pago no pueden invocar que la medida fiscal de que disfrutan otras personas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho tributo o

para obtener su devolución (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, apartado 51, y de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, apartado 26).

41 En el presente caso, el litigio principal se refiere a una solicitud de dispensa del impuesto específico presentada por Tesco a la Administración tributaria húngara. Como señaló esencialmente la Abogada General en el punto 132 de sus conclusiones, la carga fiscal de Tesco se debe a un impuesto de alcance general cuya recaudación se ingresa en el presupuesto del Estado, sin que se destine específicamente a financiar una ventaja para una categoría particular de sujetos pasivos.

42 De ello resulta que, aun suponiendo que la exención de hecho del impuesto específico de que disfrutan determinados sujetos pasivos pueda calificarse de ayuda estatal, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, no existe ningún vínculo de carácter obligatorio entre dicho impuesto y la medida de exención controvertida en el asunto principal.

43 De ello se desprende que la posible ilegalidad, con arreglo al Derecho de la Unión, de la exención del impuesto específico de que disfrutan determinados sujetos pasivos no puede afectar a la legalidad de dicho impuesto en sí mismo, de modo que Tesco no puede invocar, ante los órganos jurisdiccionales nacionales, la ilegalidad de tal exención de hecho para eludir el pago de dicho impuesto o para obtener su devolución.

44 De cuanto antecede resulta que las cuestiones prejudiciales segunda y tercera son inadmisibles.

Sobre la primera cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

45 El Gobierno húngaro sostiene que la respuesta a la primera cuestión prejudicial no es necesaria para la resolución del litigio principal, en la medida en que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado, en su sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), sobre la conformidad de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores con el Derecho de la Unión.

46 A este respecto, hay que recordar que, aun cuando haya una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que resuelva la cuestión de Derecho discutida, los órganos jurisdiccionales nacionales conservan plena libertad para someter la cuestión al Tribunal de Justicia si lo consideran oportuno, sin que el hecho de que las disposiciones cuya interpretación se solicita hayan sido ya interpretadas por el Tribunal de Justicia se oponga a que este se pronuncie de nuevo (sentencia de 6 de noviembre de 2018, Bauer y Willmeroth, C-569/16 y C-570/16, EU:C:2018:871, apartado 21 y jurisprudencia citada).

47 De ello se infiere que la circunstancia de que el Tribunal de Justicia ya haya interpretado, en la sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), el Derecho de la Unión en relación con la misma normativa nacional que la controvertida en el litigio principal no conduce por sí misma a la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente asunto.

48 Además, el órgano jurisdiccional remitente subraya que, en su sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), el Tribunal de Justicia, en el marco del impuesto específico sobre la actividad de comercio al por menor, examinó el efecto producido por la aplicación de la regla de la consolidación del volumen de negocios realizado por empresas vinculadas, en el sentido de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores. No obstante, para resolver el litigio principal considera necesario determinar si la progresividad por tramos del

impuesto específico, en sí misma, independientemente de la aplicación de dicha regla de consolidación, puede ser indirectamente discriminatoria respecto de los sujetos pasivos controlados por personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros, que soportan su carga fiscal efectiva, y, por tanto, ser contraria a los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

49 En estas circunstancias, la primera cuestión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

50 Dado que la cuestión prejudicial se refiere a varias disposiciones del Tratado, a saber, las relativas, respectivamente, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales, así como a las contenidas en los artículos 18 TFUE, 26 TFUE y 110 TFUE, en un primer momento procede determinar el alcance de esta cuestión en función de las particularidades del litigio principal.

51 A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 21 y jurisprudencia citada).

52 Está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta (sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 22).

53 Pues bien, el litigio principal se refiere al tipo impositivo supuestamente discriminatorio soportado en concepto del impuesto específico por los sujetos pasivos controlados por nacionales o sociedades de otros Estados miembros.

54 En estas circunstancias, la petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento. Por consiguiente, no ha lugar a interpretar los artículos 56 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE, relativos a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales.

55 Seguidamente, es preciso recordar que el artículo 18 TFUE solo está destinado a aplicarse de manera autónoma en situaciones que se rijan por el Derecho de la Unión y para las que el Tratado no prevea normas específicas que prohíban la discriminación. Pues bien, el principio de no discriminación fue desarrollado, en el ámbito del derecho a la libertad de establecimiento, por el artículo 49 TFUE (sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 25 y jurisprudencia citada).

56 Por consiguiente, tampoco ha lugar a interpretar los artículos 18 TFUE y 26 TFUE.

57 Finalmente, según se desprende del apartado 27 de la sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), dado que no parece que el impuesto específico suponga una mayor carga para los productos procedentes de otros Estados miembros que para los productos nacionales, la interpretación del artículo 110 TFUE carece de pertinencia en el marco del litigio principal.

58 De lo anterior resulta que debe considerarse que la primera cuestión prejudicial tiene por objeto dilucidar si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa a un impuesto sobre el volumen de negocios cuyo carácter

marcadamente progresivo tiene por efecto que su carga efectiva recaiga principalmente en empresas controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro.

59 Según jurisprudencia reiterada, la libertad de establecimiento pretende garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida a los nacionales de otros Estados miembros y a las sociedades a las que se refiere el artículo 54 TFUE, y prohíbe, en el caso de las sociedades, cualquier discriminación basada en el lugar de su domicilio social (sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291, apartado 16 y jurisprudencia citada).

60 Para ser efectiva, la libertad de establecimiento debe conllevar la posibilidad de que una empresa invoque una restricción a dicha libertad de establecimiento de otra sociedad vinculada a ella en la medida en que tal restricción afecte a su propia tributación (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company y otros, C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 23).

61 En este caso, Tesco tiene su domicilio social en Hungría, pero forma parte de un grupo cuya sociedad matriz está domiciliada en el Reino Unido. Pues bien, como señaló la Abogada General en el punto 41 de sus conclusiones, en la medida en que dicha sociedad matriz realiza sus actividades en el mercado húngaro por medio de una filial, su libertad de establecimiento puede verse afectada por cualquier restricción que concierna a esta última. Así pues, al contrario de lo que sostiene el Gobierno húngaro, la restricción de la libertad de establecimiento de dicha sociedad matriz puede invocarse válidamente en el litigio principal.

62 A este respecto, no solo se prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en el domicilio social de las sociedades, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (sentencias de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 30, y de 26 de abril de 2018, ANGED, C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291, apartado 17).

63 Por otra parte, una exacción obligatoria que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo pero que perjudica en la mayor parte de los casos, en vista de sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros y que se hallan en una situación comparable a aquellas que tienen su domicilio social en el Estado miembro de tributación supone una discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades, prohibida por los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291, apartado 18).

64 En este caso, la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores no establece ninguna distinción entre empresas en función de la ubicación de su domicilio social. De hecho, todas las empresas que operan en Hungría en el sector del comercio al por menor en establecimientos comerciales están sujetas a este impuesto, y los respectivos tipos impositivos aplicables a los diferentes tramos de volumen de negocios definidos por dicha Ley se aplican a todas ellas. Por lo tanto, esta Ley no establece ninguna discriminación directa.

65 En cambio, Tesco y la Comisión sostienen que el carácter marcadamente progresivo del impuesto específico, en sí mismo, tiene como efecto favorecer a los sujetos pasivos que son propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras en detrimento de los que son propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros, de modo que, dadas sus características, el impuesto específico constituye una discriminación indirecta.

66 Como se ha recordado en el apartado 8 de la presente sentencia, en lo que se refiere a la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales, el impuesto específico, que es un impuesto progresivo basado en el volumen de negocios, comprende un primer tramo gravado al 0 % para la

parte de la base imponible que no excede de 500 millones de HUF (aproximadamente 1,5 millones de euros a fecha de hoy), un segundo tramo gravado al 0,1 % para la parte de la base imponible comprendida entre 500 millones y 30 000 millones de HUF (aproximadamente entre 1,5 millones y 90 millones de euros a fecha de hoy), un tercer tramo gravado al 0,4 % para la parte de la base imponible comprendida entre 30 000 millones y 100 000 millones de HUF (aproximadamente entre 90 y 300 millones de euros a fecha de hoy) y un cuarto tramo gravado al 2,5 % para la parte de la base imponible que exceda de 100 000 millones de HUF (aproximadamente 300 millones de euros a fecha de hoy).

67 Pues bien, de las cifras facilitadas por las autoridades húngaras correspondientes a los ejercicios fiscales de que se trata en el presente asunto, según han sido comunicadas por la Comisión y por Hungría, se desprende que, en el período al que se refiere el litigio principal, en lo que respecta a la actividad de comercio al por menor en establecimientos comerciales, todos los sujetos pasivos comprendidos en el único tramo de base eran sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas húngaras, mientras que los comprendidos en los tramos tercero y cuarto eran mayoritariamente sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros.

68 Además, de las observaciones efectuadas por el Gobierno húngaro se desprende que, durante dicho período, la mayor parte del impuesto específico recayó en sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros. Según Tesco y la Comisión, la carga fiscal soportada por estos últimos era, por tanto, más elevada proporcionalmente, en relación con su base imponible, que la soportada por los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras, ya que estos últimos estaban de hecho exentos del impuesto específico o solo estaban sujetos a él a un tipo marginal y a un tipo efectivo sustancialmente más bajo que el aplicable a los sujetos pasivos con un volumen de negocios mayor.

69 No obstante, debe recordarse 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 22 de junio de 1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, apartado 9, y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, apartados 51 y 53).

70 En este contexto, y contrariamente a lo que sostiene la Comisión, la tributación progresiva puede basarse en el volumen de negocios, ya que, por un lado, el importe de este último constituye un criterio de distinción neutro y, por otro, es un indicador pertinente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

71 En el caso de autos, de la información de que dispone el Tribunal de Justicia, en particular del pasaje de la exposición de motivos de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores que se ha reproducido en el apartado 3 de la presente sentencia, se desprende que, al aplicar un baremo marcadamente progresivo basado en el volumen de negocios, dicha Ley pretendía gravar a los sujetos pasivos con una capacidad contributiva «superior a la obligación tributaria general».

72 La circunstancia de que la mayor parte de este impuesto específico recaiga en sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros no puede constituir, por sí sola, una discriminación. En efecto, como señaló la Abogada General en especial en los puntos 62, 65 y 78 de sus conclusiones, tal circunstancia se explica por el hecho de que el mercado húngaro del comercio al por menor en establecimientos comerciales está dominado por tales sujetos pasivos, que realizan en dicho mercado los mayores volúmenes de negocios. Por lo tanto, se trata de un indicador contingente, o incluso aleatorio, que puede darse, también en el marco de un sistema impositivo proporcional, cuando el mercado en cuestión está dominado por empresas de otros Estados miembros o de terceros países o por empresas nacionales propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros o de terceros países.

73 Además, cabe señalar que el tramo de base gravado al 0 % no se aplica exclusivamente a los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras, ya que, como en todo sistema impositivo progresivo, cualquier empresa que opere en el mercado en cuestión se beneficia de la desgravación por la parte de su volumen de negocios que no supere el límite máximo correspondiente a ese tramo.

74 De estos factores resulta que, por su propia naturaleza, los tipos progresivos del impuesto específico no establecen una discriminación entre los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras y los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros en función del lugar en el que estén domiciliadas las sociedades.

75 También hay que señalar que el presente asunto difiere del que dio lugar a la sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47). En efecto, como se desprende de los apartados 34 a 36 de dicha sentencia, este último asunto se refería a la aplicación combinada de tipos muy progresivos del impuesto sobre el volumen de negocios y de una regla de consolidación del volumen de negocios de las empresas vinculadas, lo que daba lugar a que los sujetos pasivos pertenecientes a un grupo de empresas tributaran sobre la base de un volumen de negocios «ficticio». A este respecto, en los apartados 39 a 41 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que si se demostrara que, en el sector de la venta al por menor en establecimientos en el Estado miembro en cuestión, los sujetos pasivos pertenecientes a un grupo de sociedades e incluidos en el tramo superior del impuesto específico están, en la mayoría de los casos, «vinculados», en el sentido de la normativa nacional, a sociedades con domicilio social en otros Estados miembros, «la aplicación de la tarifa marcadamente progresiva del impuesto específico a una base imponible consolidada de volumen de negocios» podría perjudicar, en particular, a los sujetos pasivos «vinculados» a tales sociedades y constituiría, por tanto, una discriminación indirecta basada en el domicilio social de las sociedades en el sentido de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

76 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto de carácter marcadamente progresivo sobre el volumen de negocios cuya carga efectiva recae principalmente en empresas controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro debido a que estas empresas realizan los mayores volúmenes de negocios en el mercado de que se trate.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

77 A la vista de las consideraciones anteriores, no procede responder a la cuarta cuestión prejudicial.

Costas

78 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto de carácter marcadamente progresivo sobre el volumen de negocios cuya carga efectiva recae principalmente en empresas

controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro debido a que estas empresas realizan los mayores volúmenes de negocios en el mercado de que se trate.

Firmas