Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
de 15 de octubre de 2020 [1]

Asunto C-596/19 P

Comisión Europea
contra

Hungría

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Impuesto sobre la publicidad basado en el volumen de negocios — Ventaja y selectividad — Criterio de examen aplicado al crear el sistema de referencia — Coherencia del sistema de referencia — Ventaja en caso de tipo impositivo progresivo — Criterio de examen para excepciones al sistema de referencia — Ventaja por la posibilidad de deducción de pérdidas en el primer ejercicio fiscal — Diferencia de trato — Justificación de la diferencia de trato — Régimen transitorio como ayuda»

I. Introducción

1. El presente recurso de casación brinda al Tribunal de Justicia la oportunidad de examinar de nuevo [2] una ley tributaria de reciente creación a la luz de las normas sobre ayudas de Estado. Siguiendo la tendencia internacional, Hungría ha basado un impuesto directo sobre empresas no en los beneficios, sino en el volumen de negocios y para este fin ha elegido una estructura impositiva progresiva. De manera similar al impuesto sobre servicios digitales de la UE propuesto por la Comisión, [3] el objetivo es que queden comprendidas y gravadas principalmente las empresas con un elevado volumen de negocios (por tanto, las grandes empresas). Para el primer ejercicio fiscal, la ley establecía de forma transitoria la posibilidad de deducción, en su caso, de parte de las pérdidas del año anterior.

2. Como el tipo medio de gravamen aumenta con el tamaño del volumen de negocios, en cierta medida se exime a las empresas «más pequeñas», es decir, la carga impositiva se redistribuye de manera favorable a estas. Aunque el impuesto sobre servicios digitales previsto en la UE y el impuesto húngaro sobre la publicidad son similares a este respecto, la Comisión considera que el impuesto húngaro constituye una ayuda a favor de las empresas más pequeñas, «con una carga fiscal excesivamente reducida». Asimismo, considera que la posibilidad de deducción de pérdidas en el año en que se introdujo el impuesto también favorece a las empresas con pérdidas del año anterior frente a las empresas que no registraron tales pérdidas. En consecuencia, la Comisión ha requerido a Hungría para que recupere la ayuda generada, es decir, que recaude *a posteriori* el impuesto, aplicando un tipo

1 Lengua original: alemán.

2 La primera vez fue en la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), en cuyo asunto la Comisión adoptó medidas contra la nueva Ley del impuesto de sociedades de Gibraltar. En unas situaciones similares se dictaron las sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281), y de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 [COM(2018) 148 final].

impositivo del 5,3 %. En respuesta, Hungría suprimió el impuesto sobre la publicidad con carácter retroactivo, pero, de un modo similar a la postura defendida por Polonia en un procedimiento paralelo,[4] considera que la actuación de la Comisión constituye una injerencia en su autonomía fiscal.

3. Así pues, la cuestión que se suscita en el marco del presente recurso de casación no se limita a si un impuesto progresivo sobre las empresas puede constituir una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. También se suscita la cuestión de si la normativa sobre ayudas estatales es el instrumento adecuado para examinar la legislación fiscal nacional con esta profundidad y, como ha ocurrido aquí, bloquearla durante años. En este contexto también se plantea la cuestión de si, en el marco de la legislación sobre ayudas estatales, el criterio de examen aplicable a las leyes fiscales de carácter general no debería ser diferente del que se aplica a las ayudas individuales.

4. También hay que tener en cuenta que las libertades fundamentales ya son objeto de un control exhaustivo en materia de discriminación. En ese sentido, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que dos impuestos directos similares sobre empresas, basados en el volumen de negocios e implantados en Hungría, con su función redistributiva, son compatibles con las libertades fundamentales.[5] Es cierto que los grupos de comparación son diferentes, como la Comisión señaló correctamente en la vista. Las libertades fundamentales prohíben la discriminación de las empresas extranjeras en la legislación fiscal, mientas que la prohibición de ayudas prohíbe que se favorezca a «determinadas empresas». Sin embargo, ambas prohibiciones de discriminación sirven para realizar el mercado interior. Si una medida es compatible con el principio de no discriminación en el marco de las libertades fundamentales, normalmente no debería constituir una ayuda estatal contraria al mercado interior.

5. El Tribunal General[6] no apreció en la ley fiscal húngara de carácter general ninguna ventaja selectiva para otras empresas, ni en el tipo impositivo progresivo ni en la posibilidad de deducción de pérdidas, conclusión que ha sido impugnada por la Comisión en su recurso de casación, de modo que el Tribunal de Justicia debe examinar ahora si dicha ley conlleva una ayuda de Estado.

II. Marco legal

6. El marco legal está formado por los artículos 107 TFUE y siguientes. El procedimiento aplicable a las ayudas ilegales se regula en el capítulo III del Reglamento (UE) 2015/1589 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 TFUE[7] (en lo sucesivo, «Reglamento 2015/1589»).

III. Antecedentes del litigio

7. El 11 de junio de 2014, Hungría adoptó la Ley XXII de 2014, relativa al Impuesto sobre la Publicidad (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre la Publicidad»). Dicha Ley entró en vigor el 15 de agosto de 2014 y estableció un nuevo impuesto especial, progresivo por tramos, sobre los ingresos derivados de la difusión de publicidad en Hungría (en lo sucesivo, «impuesto sobre la publicidad»), que fue recaudado además de la fiscalidad ya existente sobre las empresas, en particular del impuesto sobre sociedades. Durante el examen de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad efectuado por la Comisión en relación con el control de las ayudas de Estado, las autoridades húngaras afirmaron que la finalidad de este gravamen era promover el principio de proporcionalidad fiscal.

4 Dicho procedimiento (C-562/19) también está pendiente ante el Tribunal de Justicia.

5 Sentencias de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), y de 3 de marzo de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Sentencia de 27 de junio de 2019, Hungría/Comisión (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Reglamento (UE) n.º 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 2015, L 248, p. 9).

8. Según la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, quien difunde la publicidad es sujeto pasivo de este impuesto. Son, por tanto, sujetos pasivos los que emiten la publicidad (periódicos, medios audiovisuales, empresas de publicidad exterior), pero no los anunciantes ni las agencias de publicidad, que son intermediarios entre los anunciantes y los medios de difusión. La base imponible del impuesto es el volumen de negocios neto de un ejercicio anual generado mediante la difusión de publicidad. El ámbito de aplicación territorial del impuesto abarca el territorio de Hungría.

9. La escala de tipos progresivos estaba definida del siguiente modo:

– 0 % para el tramo de base imponible no superior a 0,5 mil millones de forintos húngaros (en lo sucesivo, «HUF») (aproximadamente 1 562 000 euros);

– 1 % para el tramo de base imponible comprendido entre 0,5 mil millones de HUF y 5 mil millones de HUF (aproximadamente 15 620 000 euros);

– 10 % para el tramo de base imponible comprendido entre 5 mil millones de HUF y 10 mil millones de HUF (aproximadamente 31 240 000 euros);

– 20 % para el tramo de base imponible comprendido entre 10 mil millones de HUF y 15 mil millones de HUF (aproximadamente 47 000 000 euros);

– 30 % para el tramo de base imponible comprendido entre 15 mil millones de HUF y 20 mil millones de HUF (aproximadamente 62 500 000 euros);

– 40 % para el tramo de base imponible a partir de 20 mil millones de HUF (aproximadamente 94 000 000 de euros) (este último tipo se incrementó al 50 % a partir del 1 de enero de 2015).

10. Los sujetos pasivos cuyo beneficio antes de impuestos en el ejercicio 2013 fuera nulo o negativo podían deducir de la base imponible de 2014 el 50 % de las pérdidas trasladadas de los ejercicios anteriores (en lo sucesivo, «posibilidad de deducción de pérdidas»).

11. Mediante Decisión de 12 de marzo de 2015, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal en materia de ayudas de Estado previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, al estimar que el carácter progresivo del tipo impositivo y la posibilidad de deducción de pérdidas constituían ayudas de Estado. En dicha decisión, la Comisión consideró que los tipos impositivos progresivos establecían una diferencia entre las empresas con elevados ingresos publicitarios (es decir, las empresas más grandes) y las empresas con bajos ingresos publicitarios (es decir, las empresas de menor tamaño), y que, de ese modo, se concedía una ventaja selectiva a estas últimas en razón de su tamaño. La Comisión estimó asimismo que la posibilidad de deducir pérdidas para las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 concedía una ventaja selectiva que constituía una ayuda de Estado.

12. Mediante la misma decisión, la Comisión emitió un requerimiento de suspensión de la medida controvertida. A continuación, Hungría modificó el impuesto sobre la publicidad mediante la Ley LXII de 2015, adoptada el 4 de junio de 2015. La escala de tipos progresivos compuesta por seis tipos que oscilan entre el 0 y el 50 % fue sustituida por la siguiente escala, compuesta por dos tipos impositivos:

– 0 % para el tramo de base imponible inferior a 100 millones de HUF (aproximadamente 312 000 euros);

– 5,3 % para el tramo de base imponible a partir de 100 millones de HUF.

13. La Comisión dio por terminado el procedimiento de investigación formal con la adopción de la Decisión (UE) 2017/329, de 4 de noviembre de 2016, sobre la medida húngara SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicada por Hungría relativa a la fiscalidad de los anuncios publicitarios [8] (en lo sucesivo, «Decisión negativa»).

14. En el artículo 1 de la Decisión negativa, la Comisión declaró que el régimen fiscal compuesto por tipos progresivos y disposiciones que prevén una posibilidad de deducción de pérdidas para las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013, establecido por la Ley XXII de 2014, relativa al impuesto sobre la publicidad, incluso en su versión resultante de su modificación de 4 de junio de 2015, constituía una ayuda de Estado, que había sido introducida por Hungría de manera ilegal, infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3, y que es incompatible además con el mercado interior a la luz del artículo 107 TFUE. En el artículo 4 de la Decisión negativa, la Comisión ordenó a Hungría que recuperara de los beneficiarios las ayudas declaradas incompatibles con el mercado interior.

15. Para ello, las autoridades húngaras debían recuperar de las empresas que habían tenido ingresos publicitarios durante el período comprendido entre la entrada en vigor del impuesto sobre la publicidad en 2014 y la fecha de la supresión del impuesto o bien de su sustitución por un régimen totalmente compatible con las normas relativas a las ayudas de Estado, la diferencia entre: el importe (1) del impuesto que deberían haber pagado con arreglo a un régimen de referencia compatible con las normas relativas a las ayudas de Estado (un régimen impositivo de tipo único, fijado en el 5,3 %, salvo elección de otro valor por las autoridades húngaras, sin deducción de las pérdidas trasladadas), y el importe (2) del impuesto ya abonado por las empresas o que estas debían abonar. Así, en el supuesto de que la diferencia entre el importe (1) y el importe (2) hubiera sido un valor positivo, el importe de la ayuda debía recuperarse, más los intereses calculados a partir de la fecha de vencimiento del impuesto.

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

17. En esencia, la Comisión motivó la calificación del régimen fiscal en cuestión de ayuda como se expone en las siguientes líneas.

18. Al promulgar la Ley del Impuesto sobre la Publicidad, Hungría renunció a recursos que de otro modo habría tenido que cobrar a empresas con un volumen de negocios inferior (por tanto, empresas de menor tamaño) si hubieran estado sometidas al mismo nivel impositivo que las empresas con un volumen de negocios superior (por tanto, empresas de mayor tamaño).

19. A este respecto, la Comisión recordó que las medidas que alivian las cargas normalmente soportadas por las empresas proporcionan, al igual que las prestaciones positivas, una ventaja. Según la Comisión, en el presente asunto, el hecho de estar sujetas a un tipo impositivo considerablemente inferior alivió las cargas de las empresas con un volumen de negocios modesto en comparación con las cargas de las empresas con un volumen de negocios elevado y, por consiguiente, otorgó a las pequeñas empresas una ventaja con respecto a las empresas más grandes.

20. La Comisión observó que también la posibilidad de deducción de pérdidas ofrecida por la Ley del Impuesto sobre la Publicidad a las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 constituye una ventaja, porque reducía la carga fiscal de esas empresas con respecto a las que no podían acogerse a tal deducción.

8 DO 2017, L 49, p. 36.

21. Al examinar la selectividad, la Comisión señaló, en primer lugar, que el sistema de referencia correspondía al de un impuesto especial sobre el volumen de negocios procedente de la prestación de servicios publicitarios. Sin embargo, según la Comisión, la estructura de tipo progresivo del impuesto sobre la publicidad no puede formar parte de dicho sistema de referencia. Para que el propio sistema de referencia excluyera una ayuda de Estado, la Comisión indicó que debían cumplirse dos requisitos: todas las ventas de publicidad deben estar sujetas a un tipo único para todos los ingresos publicitarios (1) y no debía existir ningún elemento que pueda conferir una ventaja selectiva a determinadas empresas (2).

22. Sobre esta base, la Comisión consideró seguidamente que la estructura progresiva de tributación, en la medida en que implicaba no solo tipos impositivos marginales, sino también tipos impositivos medios, diferentes entre empresas, era una excepción al sistema de referencia constituido por un impuesto sobre la publicidad aplicado con un tipo impositivo único a todos los operadores económicos de la difusión de publicidad en Hungría.

23. Además, la Comisión estimó que la posibilidad de deducción de pérdidas ofrecida únicamente a las empresas que no obtuvieron beneficios en 2013 constituía también una excepción al sistema de referencia, a saber, la regla de tributación en función del volumen de negocios procedente de la publicidad. Según la Comisión, puesto que el impuesto sobre la publicidad se refiere al volumen de negocios, a diferencia de lo que puede hacerse en el caso de los impuestos sobre los beneficios, no debían poder deducirse costes de la base imponible. Afirma que la medida establecía una diferenciación arbitraria entre dos grupos de empresas que se encontraban en una situación jurídica y fáctica comparable, esto es, las empresas que disponían de pérdidas arrastradas y que no obtuvieron beneficios en 2013 y las empresas que tenían beneficios en 2013. Sostuvo que la deducción de las pérdidas ya existentes en el momento de la adopción de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad supone una selectividad, ya que la posibilidad de deducción favorece a determinadas empresas que podrían disponer de pérdidas arrastradas considerables.

24. Por lo que respecta a la versión modificada de 2015 del impuesto sobre la publicidad, la Comisión señaló que se basaba en los mismos principios y características que los utilizados para el impuesto sobre la publicidad de 2014. En vista de lo anterior, la Comisión concluyó que la Ley del Impuesto sobre la Publicidad en su versión modificada en 2015 mantenía elementos idénticos a los que calificaba de ayudas de Estado en el régimen de 2014.

25. El 16 de enero de 2017, Hungría interpuso un recurso contra la Decisión negativa. La demanda de suspensión de la ejecución de la Decisión negativa presentada por Hungría el mismo día fue desestimada mediante auto de 23 de marzo de 2017. [9]

26. El 16 de mayo de 2017, Hungría promulgó la Ley XLVII de 2017 modificativa de la Ley del Impuesto sobre la Publicidad. En esencia, dicha Ley suprimió con efectos retroactivos el impuesto sobre la publicidad.

27. Mediante resolución de 30 de mayo de 2017 el Presidente de la Sala Novena del Tribunal General admitió la intervención de la República de Polonia, como coadyuvante en apoyo de Hungría.

28. En el marco del recurso de Hungría, el Tribunal General anuló la Decisión negativa de la Comisión mediante la sentencia recurrida de 27 de junio de 2019.

9 Auto de 23 de marzo de 2017, Hungría/Comisión (T-20/17 R, no publicado, EU:T:2017:203).

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

29. El 6 de agosto de 2019, la Comisión interpuso el presente recurso de casación contra la sentencia del Tribunal General. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

– Anule la sentencia recurrida.

– Desestime los motivos segundo y tercero alegados por Hungría contra las Decisiones controvertidas y condene a Hungría a cargar con las costas.

– Con carácter subsidiario, devuelva el asunto al Tribunal General para que se pronuncie sobre los motivos que aún no han sido examinados.

30. Hungría, apoyada por la República de Polonia, solicita al Tribunal de Justicia que:

– Desestime el recurso de casación por infundado;

– Condene en costas a la Comisión.

31. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia Hungría, Polonia y la Comisión, los cuales han participado en la vista celebrada el 1 de septiembre de 2020.

V. Sobre los motivos del recurso de casación

32. La Comisión se apoya en dos motivos de casación. Mediante el primer motivo, la Comisión sostiene que el Tribunal General aplicó erróneamente el artículo 107 TFUE, apartado 1, al negar una ventaja selectiva del impuesto húngaro sobre la publicidad a favor de las empresas con menor volumen de negocios. Según el segundo motivo, el Tribunal General aplicó erróneamente el artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que, contrariamente a la conclusión que formuló aquel, la posibilidad de deducción de pérdidas constituye una ventaja selectiva.

A. Sobre el primer motivo: interpretación errónea del artículo 107 TFUE, apartado 1

33. Mediante su primer motivo, la Comisión alega que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al interpretar el artículo 107 TFUE, apartado 1. En esencia, reprocha al Tribunal General haber negado la existencia de una ventaja selectiva y, por tanto, de una ayuda. Lo fundamenta en una argumentación de tres partes, afirmando que el Tribunal General eligió un marco de referencia incorrecto (véase epígrafe 1.a), examinó la comparabilidad de las empresas en relación con un objetivo no fiscal (véase epígrafe 2.a) y, al examinar la selectividad, tuvo en cuenta un objetivo que no está necesariamente vinculado al impuesto sobre la publicidad (véase epígrafe 2.b).

34. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la que hizo referencia el Tribunal General, la calificación de «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige, en primer lugar, que se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva al beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia.[10] En las presentes actuaciones, es necesario examinar únicamente las apreciaciones del Tribunal General en cuanto a la ventaja selectiva.

10 Sentencias de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 38; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 53, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartado 40.

35. Aplicando el criterio de examen habitual, resulta determinante si los requisitos para acceder a la ventaja fiscal han sido elegidos sin carácter discriminatorio, conforme a los criterios del sistema tributario nacional.[11] Para ello, en un primer momento, se ha de identificar cuál es el régimen tributario común o «normal» vigente en el Estado miembro de que se trate (el denominado «marco de referencia»). Precisamente a la luz de este régimen tributario común o «normal» deberá valorarse, en un segundo momento, si la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate supone una excepción injustificada y, por tanto, tiene carácter selectivo.[12]

1. Sobre la existencia de una ventaja selectiva o una correcta elección del marco de referencia (primera parte del primer motivo de casación)

36. La Comisión reprocha, en particular, al Tribunal General haber elegido un marco de referencia equivocado a la hora de verificar si existía una ventaja selectiva. Mientras que la Comisión partió de un impuesto basado en el volumen de negocios con un tipo (proporcional) único (al parecer del 5,3 %), el Tribunal General atendió indebidamente, según aquella, a la escala progresiva elegida por el legislador húngaro.

a) Ventaja selectiva en virtud de una ley fiscal general: sobre el criterio de examen para establecer un marco de referencia

37. Dado que el artículo 107 TFUE, apartado 1, no define los elementos constitutivos de un marco de referencia y la verificación de este presenta cada vez más dificultades (me remito a tal efecto a las reservas ya formuladas por varios abogados generales[13]), es necesaria una reflexión más amplia en relación con este punto.

38. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado.[14]

11 Véanse, en este sentido, también las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 54, y de 14 de enero de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartado 53; expresamente también al margen del Derecho fiscal, véase la sentencia 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartados 53 y 55.

12 Véase, entre otras muchas, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 36.

13 Véanse las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), puntos 61 y ss.; las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Andres/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2017:1017), puntos 88 y ss., y mis conclusiones presentadas en el asunto Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567), puntos 151 y ss.; en el asunto Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492), puntos 163 y ss.; en el asunto ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), puntos 76 y ss.; en los asuntos acumulados ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2017:853), puntos 74 y ss., y en los asuntos acumulados ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2017:854), puntos 76 y ss.

14 Sentencias de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 65, y de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 21, así como en un sentido similar la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 71 — «que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa».

39. Esta jurisprudencia ha sido trasladada al Derecho fiscal. Una medida fiscal que, pese a no implicar la transferencia de fondos estatales, coloque al beneficiario en una mejor situación financiera que a los demás sujetos pasivos puede estar comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1.[15] Así, se consideran ayudas de Estado, entre otras, las intervenciones que alivian las cargas que *normalmente* recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos.[16]

40. Esta jurisprudencia fue sentada en un contexto en que existían excepciones en el Derecho fiscal que eximían a una sola empresa de la carga fiscal efectivamente aplicable o le aliviaban la carga.[17] Dado que en el caso de autos todas las empresas «disfrutan» de un mínimo exento (hasta 500 millones de HUF o, en la versión modificada, hasta 100 millones de HUF) y también de los tipos reducidos del 1 % hasta el 30 % para los volúmenes de negocios comprendidos entre 500 millones y 20 000 millones de HUF al año, esta no puede ser la ventaja selectiva. A lo sumo, el tipo impositivo medio diferente, resultante de la progresividad del impuesto, podría suponer una ventaja selectiva en favor de los sujetos pasivos con un menor volumen de negocios.

1) Principio: ¿Determinación de la tributación «normal» por la Comisión o por el Estado miembro?

41. Así pues, el primer motivo de casación de la Comisión plantea una cuestión sobre competencias, a saber, sobre quién determina qué carga fiscal debe soportar *normalmente* una empresa, de modo que la no imposición de las demás sería una ventaja a favor de ellas. En opinión de la Comisión, la tributación «normal» es un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios con un tipo impositivo proporcional (de cuantía desconocida o del 5,3 %). Según el legislador húngaro, la tributación «normal» es un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios, con un tipo impositivo progresivo, en la versión modificada, que va del 0 % hasta por debajo del 5,3 %. Los diferentes tipos medios de gravamen resultantes de la escala impositiva progresiva son la consecuencia necesaria, es decir, la tributación normal. A este respecto, Hungría invoca su soberanía fiscal.

42. También en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha tenido en cuenta y se ha recordado en diferentes ocasiones la autonomía fiscal de los Estados miembros. De esta manera, la Gran Sala recientemente ha vuelto a resolver 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.[18] En este contexto, en opinión de la Gran Sala, «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».[19]

15 Véanse, entre otras, las sentencias de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 72, y de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 14.

16 Sentencias de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 66; de 19 de marzo de 2013, Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión (C-399/10 P y C-401/10 P, EU:C:2013:175), apartado 101; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 71, y de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 13.

17 Véanse las sentencias de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 28; de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 97; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 68; de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), y de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros (C-222/04, EU:C:2006:8), apartado 132.

18 Sentencia de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), apartado 69, y de 3 de marzo de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139), apartado 49.

19 Sentencia de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), apartado 70, y de 3 de marzo de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139), apartado 50.

43. Esta jurisprudencia, desarrollada en el contexto de las libertades fundamentales, es aplicable igualmente a la legislación sobre ayudas estatales. También a este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, al no existir normativa de la Unión en la materia, es competencia fiscal de los Estados miembros la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos.[20] Por lo tanto, en principio, solo una excepción a este sistema fiscal diseñado autónomamente puede medirse a la luz de la normativa sobre ayudas estatales, pero no la creación del sistema fiscal en sí.

44. Así lo apreció, en principio, la Comisión en el apartado 156 de su Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,[21] al exponer allí que «los Estados miembros son libres para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción [...] de conformidad con la legislación de la Unión».

45. Por otra parte, no me consta ninguna disposición del Derecho de la Unión que, salvo en el caso de los impuestos armonizados, exija a los Estados miembros una estructura específica para sus impuestos nacionales. Por consiguiente, la tributación «normal» no puede deducirse del Derecho de la Unión. El único punto de partida solo puede ser la decisión del legislador nacional de que se trate a la hora de considerar cuál va a ser la tributación normal. En el presente caso, se trata de un impuesto sobre la renta de carácter progresivo que determina la base imponible atendiendo al volumen de negocios y que se aplica a las empresas de publicidad.

46. Por lo tanto, el legislador nacional puede determinar, en particular, el hecho imponible, la base imponible y la escala del impuesto. En este caso, Hungría ha hecho uso de este poder creando un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios para las empresas de publicidad con un tipo impositivo medio progresivo que va desde el 0 % a poco menos del 5,3 % (que, en la versión modificada, resulta del mínimo exento y de una tarifa proporcional). En principio, el Derecho sobre ayudas de Estado no se opone a ello.

2) Excepción: El examen de la coherencia por el Tribunal de Justicia en la sentencia Gibraltar

47. Tampoco se opone la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Gibraltar, que la Comisión cita repetidamente. Es cierto que en esta sentencia el Tribunal de Justicia examinó el sistema del impuesto sobre sociedades de Gibraltar a la luz de la normativa sobre ayudas estatales y determinó que existía una ayuda. Sin embargo, no sustituyó la opinión del Estado miembro acerca de una tributación normal general por la suya propia.

48. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia no ha declarado en modo alguno que la normativa sobre ayudas estatales imponga una tributación determinada. «Simplemente» revisó la lógica interna de la ley en cuestión. Según el proyecto de reforma fiscal de entonces, el objetivo era introducir un impuesto sobre la renta basado en los beneficios que de un modo uniforme gravara todas las empresas establecidas en Gibraltar.[22] Sin embargo, los criterios elegidos por el legislador, como el número de empleados, los locales y la tasa de registro, evidentemente no tenían nada que ver con el gravamen uniforme de la renta de todas las empresas, ni el Reino Unido hizo siquiera el intento de explicar tales criterios.[23]

20 Sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 50, y de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 97.

21 DO 2016, C 262, p. 1.

22 Véase la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 12.

23 Véase la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 149 y 150.

49. En ese sentido, es cierto que esta sentencia del Tribunal de Justicia constituye una excepción [24] al principio antes enunciado, según el cual los Estados miembros gozan de autonomía en la determinación del marco de referencia, pues el Tribunal de Justicia efectivamente examinó la creación de un marco de referencia para determinar si existía una ayuda. Sin embargo, en dicho asunto el Tribunal de Justicia no hizo más que realizar una especie de control de los posibles abusos en el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados miembros. En esencia, se limitó a comprobar si el Estado miembro había actuado de manera coherente (y no abusiva) en el ejercicio de su soberanía fiscal.

50. Su conclusión, en aquel asunto, le condujo a una respuesta negativa. El único objetivo de la Ley tributaria de Gibraltar era pasar por alto las normas sobre ayudas estatales estableciendo un nivel impositivo muy bajo para ciertas empresas con ánimo de lucro (las llamadas sociedades *offshore*), sirviéndose para ello de una tributación supuestamente general de la renta. La Comisión y el Tribunal de Justicia la consideraron con razón como una ayuda. La ventaja selectiva consistía en la contradicción interna entre la motivación o el objetivo de la ley y la configuración del impuesto. A pesar de perseguir un gravamen general de la renta basado en los beneficios, dirigido a todas las empresas establecidas en Gibraltar, la carga fiscal impuesta a algunas empresas era intencionadamente muy baja. [25]

51. Por lo tanto, contrariamente a lo que sostiene la Comisión en el presente caso, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia no sustituyó la opinión del Estado miembro acerca de una tributación normal general por la suya propia. Tampoco declaró que el Derecho de la Unión exige una estructura particular de los tipos impositivos. Se limitó a concluir con acierto que un impuesto general sobre la renta de todas las empresas establecidas no puede atender a factores que no son intrínsecos, cuyo objetivo no es otro que favorecer a determinadas empresas que, en principio, funcionan sin grandes locales y sin un gran número de empleados, como es el caso de las llamadas empresas *offshore*. [26]

52. De este modo, el Tribunal de Justicia ha impedido que los Estados miembros abusen de su legislación fiscal general para conceder a determinadas empresas ventajas que no se ajustan a la normativa sobre ayudas estatales. Tal abuso de la autonomía fiscal era el resultado de una configuración manifiestamente incoherente de la Ley tributaria de Gibraltar.

3) Coherencia del impuesto sobre la publicidad húngaro

53. No es necesario extenderse más en el examen de la legislación fiscal general aplicable. Si el Derecho de la Unión respeta la soberanía fiscal de los Estados miembros, y si la legislación sobre ayudas estatales no impone ninguna configuración específica de los sistemas fiscales nacionales, entonces solamente podrá deducirse que existe una ayuda si la configuración de la ley fiscal de aplicación general que establece precisamente el marco de referencia es manifiestamente incoherente. [27]

54. De ello se sigue que, en el caso de una ley tributaria de aplicación general, el examen de la ventaja selectiva se reduce a este único punto, y puede prescindirse de las demás consideraciones (sobre cómo determinar el marco de referencia correcto, si hay excepciones o excepciones a la excepción, si las diferenciaciones concretas están justificadas y quién soporta la carga de la prueba de los hechos pertinentes), sin perjuicio de que puedan resultar también controvertidas.

24 En ese sentido también, véase la sentencia del 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 32.

25 Véase, expresamente, la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 99, 102 y 106.

26 Véase expresamente, la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 106.

27 Véanse, también en ese sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567), puntos 151 y ss.; en el asunto Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492), puntos 170 y ss., y en el asunto ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), puntos 81 y ss.

55. En esencia, el Tribunal General acertó al negar una incoherencia como la descrita del impuesto sobre la publicidad húngaro. De esta manera, en los apartados 78 y siguientes de la sentencia recurrida, expone que el régimen fiscal normal es la ley húngara en su configuración progresiva concreta, que determina una tributación más gravosa de las empresas con mayor volumen de negocios y una tributación menos gravosa de las empresas con menor volumen de negocios (apartado 89). Así resulta, en su opinión, de la lógica redistributiva vinculada a una estructura de imposición progresiva (apartado 88). En consecuencia, concluyó que no se podía deducir una ventaja selectiva únicamente a partir de la estructura progresiva (apartado 105). Consideró que como la Comisión no había alegado ni acreditado ninguna otra incoherencia (apartados 106 y siguientes), la ley en cuestión no podía considerarse una ayuda de Estado.

56. No me convencen los argumentos contrarios formulados por la Comisión en el recurso de casación. [28]

i) Impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios

57. En efecto, no es incoherente crear un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios. Todos los argumentos de la Comisión se sustentan, en última instancia, en el hecho de que la imposición de la capacidad económica debe basarse únicamente en el beneficio (o la rentabilidad, es decir, el margen de beneficios). Afirma que solo el beneficio refleja con precisión la capacidad económica que debe gravarse. En la vista, la Comisión sostuvo también repetidamente que solo un impuesto sobre la renta basado en el beneficio sería adecuado para gravar correctamente la capacidad económica.

58. Pero la Comisión parece obviar que el beneficio no es más que un criterio (teórico) para gravar de un modo uniforme la capacidad económica. Dicha medida refleja la capacidad económica real solo de forma limitada, tal y como demuestra precisamente el denominado debate BEPS. [29] Este debate a escala mundial se suscita a raíz de que las empresas con grandes beneficios al parecer no pagan los impuestos correspondientes porque pueden reducir significativamente la base impositiva (*base erosion*) o trasladar los beneficios a países con tipos impositivos más bajos (*profit shifting*).

59. Una tributación de la renta basada en los beneficios tiene sus pros y sus contras, al igual que la tributación de la renta basada en el volumen de negocios. Sin embargo, no es una administración ni un tribunal, sino un legislador legitimado democráticamente el que tiene que sopesarlos y asumir la responsabilidad correspondiente. El legislador fiscal (en este caso el legislador húngaro) puede decidir qué impuesto considera más adecuado. En cualquier caso, la normativa sobre ayudas estatales no exige la introducción del impuesto que la Comisión considere como el más adecuado.

60. Contrariamente a lo que sostiene la Comisión, tampoco es indiscutible que resulte preferible un impuesto sobre la renta basado en los beneficios (en palabras de la Comisión, «adecuado»). Por el contrario, los impuestos sobre la renta basados en el volumen de negocios están ganando terreno en todo el mundo, como demuestra también el impuesto sobre servicios digitales [30] propuesto por la Comisión. Este último, a efectos de la tributación de las empresas, atiende a su volumen de negocios anual. En ese sentido, el impuesto sobre la publicidad húngaro y el impuesto europeo sobre servicios digitales proyectado no son diferentes.

28 Los argumentos son más o menos los mismos que ya presentó en los procedimientos Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) y Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 Véase, entre otros, el «Action Plan on Base Erosion and Profit shifting» de la OCDE, disponible en https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf — página 13: «Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.»

30 Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018, COM(2018) 148 final.

ii) Escala progresiva

61. Una escala impositiva progresiva tampoco constituye una incoherencia *per se*. En efecto, las escalas progresivas son bastante comunes en los impuestos sobre la renta para lograr una tributación acorde con la capacidad económica. Este es el caso tanto de la tributación sobre la renta basada en los beneficios como de la tributación sobre la renta basada en el volumen de negocios. También aquí, el impuesto sobre servicios digitales propuesto por la Comisión muestra que una estructura impositiva progresiva es un medio habitual del Derecho fiscal para gravar a las empresas con una capacidad particularmente elevada.

62. La afirmación de la Comisión, en su escrito de alegaciones, de que el impuesto europeo sobre servicios digitales propuesto no es progresivo, parece cierta solamente a primera vista. De acuerdo con el artículo 8 de la Propuesta, el tipo impositivo es, de hecho, del 3 % uniforme, es decir, que es proporcional. Sin embargo, la Comisión pasa por alto el hecho de que todo mínimo exento de un impuesto proporcional da lugar a diferentes tipos impositivos medios y, por tanto, a una curva impositiva progresiva. [31] Algo similar sucede en el caso de un límite de exención. La curva impositiva del impuesto sobre servicios digitales propuesto para la UE y que se basa en el volumen de negocios tiene (dos) tipos impositivos (medios) del 0 % al 3 %. A medida que el volumen de negocios aumenta, en el momento en que se superan los umbrales el tipo impositivo medio aumenta del 0 % al 3 %. En consecuencia, también es un impuesto progresivo.

63. Tampoco es eficaz el argumento de la Comisión de que una estructura impositiva progresiva solo es adecuada para la tributación de las personas físicas porque solo en el caso de dichas personas, según la denominada teoría de la utilidad marginal, el aumento individual de la utilidad disminuye con el aumento de los ingresos. A su modo de ver, esa es la razón por la que las escalas progresivas solo se utilizan en la tributación de las personas físicas.

64. La Comisión pasa por alto el hecho de que la teoría de la utilidad marginal es una teoría económica y no una regla del Derecho. En vista de la imposibilidad de medir la «utilidad», todavía no ha sido posible derivar de esta teoría conclusiones (jurídicas) vinculantes sobre el tipo impositivo correcto. [32] Al contrario, en el pasado, los tipos impositivos proporcionales se consideraban incluso discriminatorios. [33]

65. Así pues, la razón por la que los tipos progresivos se utilizan—como señala acertadamente la Comisión— preferentemente en la tributación de las personas físicas es, probablemente, que las personas jurídicas pueden evitar de forma arbitraria el efecto progresivo mediante escisiones o estructuras de grupos de empresas más grandes. Sin embargo, este problema no hace que la fiscalidad progresiva de las empresas, que abarca tanto a las personas físicas como a las jurídicas, sea incoherente.

31 Véanse a tal efecto mis conclusiones presentadas en el asunto Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567), punto 1 en la nota 3, y en el asunto Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492), punto 3 en la nota 4.

32 Véase, muy significativo, entre otros muchos: Birk/Desens/Tappe (ed.), *Steuerrecht*, 22.ª edición 2019, apartado 38.

33 Así, todavía en 1958 el Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemania), sentencia de 24 de junio de 1958 — 2 BvF-1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 y 69) afirmaba: «Aquí la justicia exige que, en el sentido de la igualdad proporcional, la persona con mayor capacidad económica debe pagar un porcentaje más alto de sus ingresos como impuesto que la persona económicamente más débil.»

66. Tampoco los ejemplos de tributación citados por la Comisión como injustos demuestran incoherencia alguna. A este respecto, la Comisión considera que el tipo impositivo progresivo húngaro no es un instrumento adecuado, en la medida en que un volumen de negocios 10 veces mayor determina que se deba pagar un impuesto 155 veces más elevado. Sin embargo, este ejemplo —que probablemente se refiera al impuesto sobre la publicidad húngaro en su versión original— solo muestra las consecuencias lógicas de una curva fiscal progresiva. Resultados aún más extremos [34] se pueden encontrar en el impuesto europeo sobre servicios digitales propuesto por la Comisión.

67. En cualquier caso, el criterio de adecuación, con todo, no es el criterio correcto. Como se ha señalado anteriormente (punto 59), el carácter adecuado de un impuesto nacional debe apreciarlo el legislador nacional. En un caso así, en el que el marco de referencia apenas se ha determinado, la legislación sobre ayudas estatales solo puede eliminar las incoherencias. Ahora bien, el impuesto sobre la publicidad húngaro aplica la estructura fiscal progresiva de manera coherente.

b) Conclusión

68. Por tanto, el Tribunal General rechazó acertadamente la existencia de una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En consecuencia, ha de desestimarse por infundada la primera parte del primer motivo de casación.

c) Subsidiariamente: Criterio de examen habitual de una ventaja selectiva

69. Aun cuando el Tribunal de Justicia no se limite a un control de coherencia al examinar una ley fiscal de carácter general como la presente, no parece que el Tribunal General haya incurrido en error de Derecho al rechazar la existencia de una ayuda.

70. Según el criterio de examen habitual, en un primer momento se ha de identificar cuál es el régimen tributario común o «normal» vigente en el Estado miembro de que se trate. Precisamente a la luz de este régimen tributario común o «normal» deberá valorarse, en un segundo momento, si la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate supone una excepción injustificada y, por tanto, tiene carácter selectivo. [35]

71. Esto último presupone la existencia de una diferencia de trato entre empresas en una situación comparable que no puede justificarse. [36] Una medida que constituye una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede estar justificada si el Estado miembro de que se trate logra demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. [37] El análisis de la selectividad es, en definitiva, un examen de la discriminación. [38]

34 Una empresa cuyo volumen de negocios mundial sea superior a 750 millones de euros que no sobrepase en la UE el umbral de 50 millones de euros (volumen de negocios de exactamente 50 millones de euros), según la propuesta de la Comisión, pagará exactamente 0 euros de impuestos. Otra empresa cuyo volumen de negocios mundial sea superior a 750 millones de euros que sobrepase en la UE el límite de exención de 50 millones de euros en 450 millones de euros, pagará 15 millones de euros en impuestos. Multiplicar por 10 el volumen de negocios en la UE (500 en lugar de 50 millones de euros) implica una carga fiscal infinitamente superior.

35 Véase, entre otras muchas, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 36.

36 Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 58; véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 40; de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 64 y 65, y de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión (C-159/01, EU:C:2004:246), apartados 42 y 43.

37 Sentencias de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 22, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 65 y jurisprudencia citada.

38 Conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Bélgica/Comisión (C-270/15 P, EU:C:2016:289), punto 29.

72. El Tribunal General constató acertadamente que la Comisión eligió un marco de referencia equivocado. El marco de referencia determinante solo puede ser la presente ley nacional y no una ley hipotética o ficticia. De no ser así, se permitiría a la Comisión ocupar el lugar del legislador nacional de que se trate y designar preferentemente un sistema fiscal dado como marco de referencia.

73. En su referencia a este respecto, la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Gibraltar, la Comisión no tiene en cuenta las afirmaciones contenidas en esa sentencia, como ya se ha explicado en los puntos 47 y siguientes de las presentes conclusiones. De ninguna manera puede entenderse que el Tribunal de Justicia creara un marco de referencia ficticio.

74. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia,[39] la propia elección de un marco de referencia equivocado por parte de la Comisión «vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de la selectividad». Lo cual implica que, solo por esa razón, la Decisión negativa controvertida debe ser anulada. En consecuencia, la primera parte del primer motivo de casación también es infundada aplicando el criterio de examen habitual.

2. Sobre las otras dos partes del primer motivo de casación

75. Mediante las otras dos partes del primer motivo de casación, la Comisión impugna las consideraciones adicionales del Tribunal General y le reprocha haber negado la existencia de ayuda también en dichas consideraciones. Dado que, como se desprende de los apartados 84 y 85 de la sentencia recurrida, las reflexiones adicionales del Tribunal General se limitan a examinar si de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Gibraltar se desprende una conclusión distinta, lo cual ya ha quedado zanjado (puntos 47 y siguientes de las presentes conclusiones), no es necesario abordar las otras partes del primer motivo de casación.

76. Sin embargo, el Tribunal General siguió examinando si, con todo, existía una ayuda de Estado. Es posible que el Tribunal General presumiera en los apartados 84 y 85 en beneficio de la Comisión que esta, en las Decisiones controvertidas, también atendió al marco de referencia correcto (un impuesto sobre empresas progresivo basado en el volumen de negocios) y afirmó la existencia de una ayuda sobre esa base. De lo contrario, no tendría sentido seguir examinando la comparabilidad de los hechos y la justificación de la diferencia de trato. También a este respecto, el Tribunal General negó la existencia de una ayuda. La Comisión impugna este extremo en las otras dos partes del primer motivo de casación. En la vista quedó claro que la Comisión reprocha al Tribunal General, en particular, haber negado que las empresas con un volumen de negocios elevado sean comparables a las que tienen uno reducido.

a) Subsidiariamente: sobre la segunda parte del primer motivo de casación, relativa a la comparabilidad de las empresas con mayor y menor volumen de negocios

77. Por consiguiente, y porque esto fue debatido ampliamente por las partes en la vista, examinaré a continuación subsidiariamente si, incluso bajo esta premisa (que la Comisión aceptó un marco de referencia correcto), el Tribunal General no cometió un error de Derecho al negar la existencia de una ventaja selectiva. La Comisión sostiene que el Tribunal General incurrió en error de Derecho cuando negó que las empresas con menor volumen de negocios son comparables a las empresas con mayor volumen de negocios, porque atendió al objetivo legislativo erróneo (segunda parte del primer motivo de casación).

39 Sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 107.

78. También esta parte del primer motivo de casación carece de fundamento. Si el marco de referencia real es el impuesto sobre la renta progresivo, basado en el volumen de negocios, entonces la aplicación coherente de este marco de referencia no será una excepción que tendría que justificarse de alguna manera, sino la regla general.

79. Además, en este marco de referencia no se observa ninguna diferencia de trato injustificable entre empresas en una situación comparable. En este marco de referencia, las empresas de publicidad grandes y las más pequeñas se diferencian precisamente por su volumen de negocios, y por la capacidad económica que de él se deriva. Desde el punto de vista del Estado miembro —que, en el presente asunto, no es manifiestamente erróneo (véanse, acerca de la coherencia, los puntos 53 y siguientes de las presentes conclusiones)—, no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

80. La Comisión parece considerar, por el contrario, que el objetivo de un impuesto consistente en generar ingresos para el presupuesto del Estado implica que todos los contribuyentes deben ser gravados al mismo nivel (relativo). Por ello, en cuanto a la cuestión de la comparabilidad, el Tribunal General únicamente debería haber atendido al objetivo de obtener ingresos fiscales. En vista de este objetivo, la cuantía del volumen de negocios sería irrelevante, de modo que no se podría justificar una menor tributación de las empresas con baja facturación.

81. Esta argumentación no puede acogerse. En el contexto del control de las ayudas estatales, el objetivo de un impuesto no puede limitarse únicamente a la generación de ingresos. Lo decisivo [40] es más bien el objetivo tributario concreto del legislador fiscal, que resultará de una interpretación de la naturaleza del impuesto y de su configuración. En el caso de un impuesto progresivo, una tributación más elevada, en términos absolutos y relativos, de los contribuyentes con una capacidad económica más elevada es un objetivo inherente. Por lo tanto, este factor también debe tenerse en cuenta al examinar la comparabilidad, como hizo acertadamente el Tribunal General.

82. En el apartado 89 de la sentencia recurrida, el Tribunal General declaró a este respecto que es razonable presumir que la empresa que realiza un volumen de negocios elevado puede, gracias a distintas economías de escala, tener costes proporcionalmente inferiores a los de aquella con un volumen de negocios más reducido y que puede por ello pagar más por un impuesto. También esto es jurídicamente inatacable. De hecho, como ya ha señalado el Tribunal de Justicia, [41] la cuantía del volumen de negocios sí puede constituir un indicador de la capacidad contributiva.

83. En ese sentido, se puede aducir, por una parte, que sin un alto volumen de negocios es imposible obtener elevados beneficios y, por otra parte, que, debido a los costes fijos decrecientes por unidad, el rendimiento de cada operación adicional (rendimiento marginal) por regla general será cada vez mayor. Por consiguiente, no parece en modo alguno indefendible considerar el volumen de negocios, que es expresión del tamaño o de la posición de mercado y de los beneficios potenciales de una empresa, *también* como expresión de su capacidad económica y establecer la tributación sobre esa base. [42]

40 En ese sentido también el Tribunal de Justicia en sus sentencias de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartados 48 y 49, los objetivos de un régimen fiscal particular; de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 55, desde el punto de vista de los objetivos perseguidos por la legislación; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 85, y de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 95, a la luz del régimen fiscal de que se trata.

41 Sentencias de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), apartado 70, y de 3 de marzo de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139), apartado 50.

42 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567), punto 101; en el asunto Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492), puntos 121 y ss., y en el asunto Hervis Sport— és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 61.

84. Como se puso de manifiesto en la vista, la Comisión ha reflexionado mucho sobre la correcta tributación de la capacidad económica. Identificó correctamente las desventajas de un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios y puso de relieve alternativas posiblemente más razonables. Lo que no quedó claro, sin embargo, es qué tienen que ver esas consideraciones fiscales tan profundas con la normativa sobre ayudas estatales. La Comisión tampoco respondió a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia sobre esta problemática en la vista. Puede ser que un cálculo de beneficios basado en una comparación de los activos de la empresa sea más preciso que atender al volumen de negocios neto. Sin embargo, contrariamente a lo que opina la Comisión, la normativa sobre ayudas estatales no se centra en el sistema fiscal más razonable o más preciso, sino en la posible existencia de un trato preferente selectivo hacia ciertas empresas frente a otras que están en la misma situación.

85. De ello se desprende que la segunda parte del primer motivo de casación también carece de fundamento.

b) Con carácter subsidiario: sobre la tercera parte del primer motivo de casación: justificación de la diferenciación

86. En la tercera parte del primer motivo de casación, la Comisión reprocha al Tribunal General haber cometido un error de Derecho al tener en cuenta causas de justificación externas para justificar la diferencia de trato.

87. Esta parte del recurso se basa en la suposición incorrecta de que existe un trato desigual de contribuyentes comparables, pues solo entonces se suscita la cuestión de la justificación. Dado que, como se ha señalado anteriormente, no es acertada tal suposición, esta parte del recurso se examinará únicamente a título subsidiario, para el caso de que, contrariamente a lo que cabe esperar, el Tribunal de Justicia considere que la situación de una empresa de publicidad con, por ejemplo, un volumen de negocios neto de 50 000 euros/HUF al año y la de una empresa de publicidad con, por ejemplo, un volumen de negocios neto de 200 millones de euros/HUF al año son comparables.

88. A continuación, sería necesario examinar si el Tribunal General consideró erróneamente que estaba justificada la diferencia de trato resultante de un tipo medio divergente en un impuesto progresivo. Contrariamente a lo que opina la Comisión, la justificación de la diferencia de trato también puede basarse en razones distintas de las puramente fiscales. En ese sentido, motivos razonables extrafiscales pueden justificar una diferenciación, como se ha afirmado en el asunto ANGED, por ejemplo, respecto de motivos medioambientales y de ordenación del territorio en relación con un impuesto sobre la superficie minorista. [43]

89. En el presente asunto, el Tribunal General no tuvo en cuenta ninguna justificación incorrecta. En los apartados 89 y 90 de la sentencia recurrida, el Tribunal General consideró que la diferencia en el tipo impositivo medio estaba justificada a la luz del principio de imposición según la capacidad económica y el correspondiente objetivo de redistribución de la carga fiscal entre los contribuyentes con mayor capacidad económica y aquellos cuya capacidad es menor.

43 Sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291), apartados 40 y ss.; de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281), apartados 45 y ss., y de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartados 52 y ss.

90. Esto es jurídicamente inatacable. Tampoco cabe afirmar que la estructura progresiva de los tipos del impuesto húngaro sobre la publicidad no se basa en la concreta ley del impuesto, sino que persigue objetivos ajenos al sistema [44] al margen de ella. La cuantía del volumen de negocios es indicativa (al menos no de un modo manifiestamente erróneo) de cierta capacidad económica. En ese sentido, como la propia Comisión muestra con la propuesta de un impuesto sobre servicios digitales, [45] el volumen de negocios puede considerarse también un indicador (menos afinado) de una fuerza económica superior y, por tanto, de una mayor capacidad económica.

91. Adicionalmente, la idea del principio de Estado social, que la Unión Europea reconoce en el artículo 3 TUE, apartado 3, justifica asimismo un tipo impositivo progresivo que, también en términos relativos, grave más a los contribuyentes con mayor capacidad económica que a los que la tienen más reducida. Así sucede, en cualquier caso, cuando se trata de un impuesto que también comprende a las personas físicas, como en este asunto.

92. El reproche de la Comisión en el sentido de que el Tribunal General no tuvo en cuenta, en el apartado 106 de la sentencia recurrida, la carga de la prueba, es igualmente inoperante. Se basa en la opinión desacertada de que los impuestos progresivos basados en el volumen de negocios son ayudas que requieren, de por sí, una justificación.

3. Conclusión

93. En consecuencia, el primer motivo de casación de la Comisión es infundado en su totalidad.

B. Sobre el segundo motivo: la interpretación errónea del artículo 107 TFUE, apartado 1, en cuanto a la posibilidad de deducción de pérdidas en el primer año

94. En el segundo motivo de casación se alega un error de Derecho en la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que el Tribunal General no consideró como una ventaja selectiva la posibilidad de deducción de pérdidas durante el primer año.

95. El Tribunal General declaró en el apartado 118 de la sentencia recurrida que determinadas modulaciones de un impuesto, que tengan en cuenta situaciones particulares, no deben considerarse constitutivas de una ventaja selectiva, incluso aunque no se deriven de la propia naturaleza, es decir, del objetivo del régimen tributario de referencia, siempre que esas disposiciones no contravengan el objetivo del impuesto en cuestión y no sean discriminatorias.

96. Básicamente, tal conclusión está en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Según esta última, como punto de partida, una disposición tributaria no es selectiva si se aplica sin distinción a todos los operadores económicos. [46] Pero, del hecho de que una disposición tributaria únicamente confiera una ventaja a las empresas que cumplan los requisitos que ha establecido (en este caso, haber registrado pérdidas el año anterior) tampoco se puede deducir directamente el carácter selectivo de la norma. [47]

44 Véase expresamente la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 70.

45 Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, de 21 de marzo de 2018 COM(2018) 148 final.

46 Véanse, entre otras, las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 53 y ss.; de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23; de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 39; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 73, y de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 35.

47 Véase, en este sentido, en particular las sentencias de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 24; de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 94; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 59, y de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 42.

97. Más bien, partiendo del marco de referencia correcto, debe existir una diferencia de trato entre empresas en una situación comparable que no pueda justificarse.[48] Una medida que constituye una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede estar justificada si el Estado miembro de que se trate logra demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal,[49] aunque también motivos extrafiscales razonables pueden justificar una diferenciación en el Derecho fiscal.[50]

1. ¿Parte o excepción del sistema de referencia?

98. Cuando se trata de una ley tributaria de carácter general, la principal dificultad es la determinación del marco de referencia (a menudo denominado sistema de referencia), pues el impuesto en cuestión ha sido instaurado precisamente mediante la ley objeto de examen. A juicio de la Comisión, como sistema de referencia debe tomarse una tributación basada en el volumen de negocios sin posibilidad de deducción de pérdidas. Por el contrario, Hungría y probablemente el propio Tribunal General consideran que la nueva ley como tal es el sistema de referencia, que consiste en un impuesto basado en el volumen de negocios con la posibilidad de deducción de pérdidas en el primer año del impuesto recién introducido.

99. En este último caso, solo se llevaría a cabo un control de coherencia de la ley fiscal nacional (véase, específicamente, en los puntos 53 y siguientes de las presentes conclusiones). En el primer caso, sería determinante si los sujetos pasivos con pérdidas y los que no las tienen se encuentran en una situación comparable y, en caso afirmativo, si el Estado miembro en cuestión puede demostrar que la excepción está justificada. Para ello, en opinión de la Comisión, solo podría invocar algunas causas de justificación.

100. No obstante, no es posible responder con suficiente claridad a la pregunta de si la posibilidad de deducción de pérdidas debe considerarse parte del sistema fiscal o una excepción al mismo. Probablemente, en un sistema de impuesto sobre la renta basado en los beneficios, la posibilidad de deducción de pérdidas sería parte indiscutible del sistema tributario. En el caso de un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios, sería perfectamente posible coincidir con la Comisión en que se trata de una excepción al sistema. Por otra parte, el legislador húngaro ha tomado esta «excepción» como punto de partida para el primer año de su sistema del impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios, de ahí que, de antemano, ya sea parte del sistema.

101. El espíritu al que obedece la disposición nacional en cuestión es, en última instancia, atemperar los efectos de un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios sobre las empresas que, a pesar de su elevado volumen de negocios en el año que se introdujo el impuesto, el año anterior generaron pérdidas, y en el año en curso se enfrentan a un nuevo impuesto que es independiente de los beneficios. Se trata solo de una disposición transitoria, como sostiene igualmente Hungría, que persigue atenuar, con criterios de proporcionalidad, los efectos específicos del impuesto sobre la publicidad en el primer año fiscal, teniendo en cuenta además que el impuesto sobre la publicidad se introdujo durante el año en curso.

48 Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 58; véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 40; de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 64 y 65, y de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión (C-159/01, EU:C:2004:246), apartados 42 y 43.

49 Sentencias de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 22, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 65 y jurisprudencia citada.

50 Véanse las sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291), apartados 40 y ss.; de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281), apartados 45 y ss., y de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartados 52 y ss., en las que se afirmó tal extremo respecto de motivos medioambientales y de ordenación del territorio en relación con un impuesto sobre la superficie minorista.

102. Si se examina detenidamente, esta disposición transitoria tiene en cuenta en cierto modo las reservas de la Comisión. En relación con el primer motivo del recurso (escala progresiva), la Comisión ha argumentado repetidamente que un impuesto basado en el volumen de negocios es inadecuado para gravar a los contribuyentes en función de su capacidad económica, porque puede ocurrir que una empresa con un alto volumen de negocios tenga solo un beneficio pequeño, y aun así tenga que pagar el impuesto. Pues bien, aquí la falta de capacidad económica del año anterior es tenida en cuenta proporcionalmente en el primer año del impuesto.

103. Básicamente, con la posibilidad de deducir pérdidas, limitada al primer ejercicio fiscal, durante un período de tiempo limitado (es decir, de forma transitoria), se produce una conciliación entre dos sistemas fiscales, a saber, el impuesto sobre la renta o sociedades basado en los beneficios y el impuesto sobre la publicidad basado en el volumen de negocios (es decir, independiente de los beneficios). Pues bien, me resulta difícil calificar una conciliación legalmente prevista entre dos sistemas fiscales de excepción a un sistema de referencia. Más bien constituye una parte de ese sistema de referencia (de tal modo conciliado) en cuestión.

104. Este tipo de conciliación es el que se da en el sistema del impuesto sobre sociedades de Hungría. En él, como ha alegado Hungría, el impuesto sobre la publicidad puede deducirse de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Por supuesto, solo aquellas empresas que obtienen beneficios pueden acogerse a tal posibilidad. Sin embargo, no parece acertado entender que se trata de una excepción en el sistema del impuesto sobre sociedades que necesita una justificación. No alcanzo a comprender por qué habría se serlo una disposición de conciliación —aunque solo se aplique durante un año— en el sistema del impuesto sobre la publicidad. A esto se suma que, como alega Hungría, la posibilidad de deducir pérdidas persigue compensar la «desventaja» de las empresas con pérdidas que, precisamente por falta de beneficios, no pueden deducir el impuesto sobre la publicidad en el impuesto sobre sociedades o en el impuesto sobre la renta para reducir los beneficios.

105. Dado que la decisión de considerar la posibilidad de deducción de pérdidas como parte del sistema de referencia o como una excepción al sistema de referencia depende, por una parte, en gran medida, de la comprensión del Derecho nacional y, por otra, también en buena medida, de qué nivel se toma como punto de partida, el alcance del examen de una ventaja selectiva no debería depender de esta clasificación, sino que debería realizarse de manera uniforme para poder dejar abierta la posibilidad de tal delimitación.

2. Control de la coherencia también para las excepciones al sistema de referencia

106. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que, en lo que respecta a las normas generales de una ley tributaria, teniendo en cuenta la soberanía fiscal de los Estados miembros, en ambos casos (ya sea como parte del sistema de referencia que se acaba de crear o como excepción dentro del sistema de referencia) efectúe simplemente un control de la coherencia. En efecto, las diferenciaciones de carácter general aplicables indistintamente a todos [51] y que comprenden solamente a los sujetos pasivos que cumplen el supuesto de hecho [52] y que se encuentran en el marco de un régimen tributario coherente normalmente no pueden constituir una ventaja selectiva. [53] En ese sentido, las diferenciaciones generales de una ley tributaria solamente serán medidas selectivas si, desde el punto de vista del objetivo legal, no se sustentan sobre una base racional ni admiten una explicación.

51 Véanse, a este respecto, las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 53 y ss.; de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23; de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 39; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 73, y de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 35.

52 Véase, entre otras muchas, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 36.

53 Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567), punto 150.

107. Según este criterio de examen suavizado, solo puede considerarse una ventaja selectiva si, por una parte, la medida (en este caso la posibilidad de deducción de pérdidas) introduce distinciones entre los operadores económicos que ya no son razonables. Este sería el caso, por ejemplo, si los sujetos pasivos se encuentran en una situación fáctica y jurídica manifiestamente comparable con respecto al objetivo asignado al régimen tributario de ese Estado miembro. [54]

108. Por otra parte, aunque se cumpliera este requisito, el trato favorable puede estar justificado, según jurisprudencia reiterada, por la naturaleza o los objetivos generales del sistema en que se inserta. Esta posibilidad existe, en particular, cuando una disposición tributaria se deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema fiscal nacional, [55] que simplemente deben ser razonables en el contexto del control de coherencia en virtud de la autonomía fiscal del Estado miembro. Asimismo, también motivos extrafiscales razonables pueden justificar una diferenciación, como se ha afirmado en el asunto ANGED, por ejemplo, respecto de motivos medioambientales y de ordenación del territorio en relación con un impuesto sobre la superficie minorista. [56]

109. El Tribunal General llevó a cabo un control de coherencia, en definitiva, como el descrito. Examinó correctamente si el régimen es discriminatorio o si es explicable habida cuenta del sistema fiscal (es decir, si no entra en conflicto con el objetivo del impuesto en cuestión). Dado que el hecho de la existencia de pérdidas en el año anterior es un criterio objetivo y las empresas con pérdidas y las que obtuvieron beneficios en el año anterior se diferencian por su capacidad de soportar un impuesto adicional independiente de los beneficios, el Tribunal General negó acertadamente la existencia de una ventaja selectiva en el apartado 122 de la sentencia recurrida.

110. La argumentación formulada en contrario por la Comisión en el sentido de que el efecto discriminatorio puede explicarse simplemente por el hecho de que cuando se aprobó la ley a mediados de 2014 ya se había establecido qué empresas tuvieron pérdidas en 2013 no es convincente. Por un lado, presupone que las declaraciones tributarias pertinentes deberían haber sido presentadas en Hungría antes de esa fecha, lo que dependerá de la legislación nacional que regule el procedimiento tributario, desconocida para el Tribunal de Justicia. Por otro lado, el legislador tendría que haber conocido ya esas cifras, lo cual es bastante improbable. En el conjunto del procedimiento, no hay nada que indique que el régimen en cuestión estuviera destinado a «favorecer» a determinadas empresas.

111. El argumento de la Comisión de que la deducción de pérdidas es incompatible con un impuesto basado en el volumen de negocios e independiente de los beneficios tampoco es convincente. Una disposición transitoria que, mitigue los efectos específicos de la aplicación del impuesto sobre la publicidad independiente de los beneficios el primer ejercicio fiscal a las empresas con pérdidas en el año anterior, según criterios de proporcionalidad, no tiene por qué ser incompatible. Como ya se ha explicado (véanse los puntos 103 y siguientes de las presentes conclusiones), se trata de una conciliación razonable de dos sistemas fiscales con carácter transitorio.

54 Véanse las sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity (C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990), apartado 51; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 54; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartados 49 y 58; de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 35; de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 19; de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 42, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 49.

55 Véanse las sentencias de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 22, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 65 y 69; véanse, en este sentido y entre otras, las sentencias de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartados 42 y 43; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 145; de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 42, y de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión (173/73, EU:C:1974:71), apartado 33.

56 Sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291), apartados 40 y ss.; de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281), apartados 45 y ss., y de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartados 52 y ss.

112. Sostener que el hecho de que la deducción de pérdidas solo sea posible el primer año del impuesto sobre la publicidad y no en los años siguientes tiene efectos discriminatorios, como hace la Comisión, es ignorar la finalidad de una disposición transitoria, que por su propia naturaleza va dirigida a un período de tiempo limitado. Por lo demás, en el apartado 123 de la sentencia recurrida, el Tribunal General expuso con acierto que el principio de periodicidad que rige en el Derecho tributario permite perfectamente normas diferentes para diferentes períodos fiscales. Por eso no son comparables las situaciones existentes en diferentes períodos fiscales.

113. Tampoco resulta convincente la opinión de la Comisión de que las empresas con beneficios y las empresas con pérdidas en el año anterior son comparables en todos los aspectos, a la luz del objetivo del impuesto sobre la publicidad. Como se indica en los puntos 55 y siguientes de las presentes conclusiones, el objetivo del impuesto sobre la publicidad, configurado como impuesto progresivo, es redistribuir la carga fiscal en cierta medida en función de la capacidad económica, que viene determinada por el volumen de negocios. Es aceptable la postura del legislador húngaro según la cual, dada la menor liquidez o menores reservas financieras, las empresas con pérdidas en el año anterior se ven más afectadas por un impuesto que es independiente de los beneficios que las empresas con beneficios en el año anterior. Desde el punto de vista del Estado miembro —que, en el presente asunto, no es manifiestamente erróneo—, no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

3. Con carácter subsidiario: justificación de la posibilidad de deducción de pérdidas

114. Por lo demás, un tratamiento diferenciado estaría justificado también por las diferentes situaciones de partida de los dos grupos de comparación el primer año del impuesto sobre la publicidad.

115. Lo decisivo es —como ha destacado el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/World Duty Free Group y otros— [57] únicamente el examen de la diferencia de trato correspondiente a la luz del objetivo perseguido por la ley. Sin embargo, a tal efecto no solo se tendrán en cuenta los objetivos mencionados explícitamente en la ley nacional, sino también los objetivos que resulten de la interpretación de esta. [58] De no ser así, se estaría atendiendo únicamente a la técnica legislativa, cuando en el marco de la normativa sobre ayudas estatales, las intervenciones estatales se evalúan en función de sus efectos, con independencia de las técnicas utilizadas. [59]

116. La mitigación de los efectos del nuevo impuesto, que es independiente de los beneficios, sobre las empresas que no obtuvieron beneficios en el año anterior se justifica objetivamente en vista de los objetivos del impuesto sobre la publicidad. Puede prescindirse de dilucidar la cuestión de si se trata de una finalidad fiscal interna o externa, pues, como se ha explicado anteriormente en los puntos 88 y siguientes de las presentes conclusiones, es un aspecto irrelevante. Lo que se pretende es mitigar las dificultades que implica un impuesto adicional para las empresas que hayan sufrido pérdidas en el año anterior, considerando, de este modo, la capacidad mermada del contribuyente para pagar un impuesto adicional que es independiente de los beneficios.

57 Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 54, 67 y 74.

58 En ese sentido también la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), apartado 45; en otro sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartados 52, 59 y 61; aunque al tributo le subyacía también la idea de una tributación basada en la capacidad económica, el Tribunal de Justicia examinó únicamente los motivos extrafiscales de «protección del medio ambiente» y «ordenación del territorio» que figuraban expresamente en la exposición de motivos.

59 Sentencias de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C-203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 91; sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), apartado 47; de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 y C-235/16, EU:C:2018:281), apartado 40; de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291), apartado 35, y de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión (C-487/06, EU:C:2008:757), apartado 89.

4. Conclusión

117. La posibilidad de deducción de pérdidas en el primer año fiscal es razonable y no arbitraria. Por lo tanto, la diferencia de trato resultante para los empresarios en el primer año del impuesto sobre la publicidad no es una ventaja selectiva. En relación con este punto, no puede afirmarse que el Tribunal General haya incurrido en error de Derecho. En consecuencia, el segundo motivo de casación de la Comisión es igualmente infundado.

VI. Costas

118. Con arreglo al artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, este decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea infundado. Con arreglo al artículo 138, apartado 1, aplicable al procedimiento en casación en virtud del artículo 184, apartado 1, del mismo Reglamento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber sido desestimadas las pretensiones de la Comisión, esta debe ser condenada en costas.

119. En virtud del artículo 184, apartado 1, en relación con el artículo 140, apartado 1, del Reglamento, la República de Polonia, como coadyuvante en el litigio, debe cargar con sus propias costas.

VII. Conclusión

120. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que:

1. Desestime el recurso de casación de la Comisión.

2. Condene a la Comisión Europea a cargar con sus propias costas y con las de Hungría.

3. Condene a la República de Polonia a cargar con sus propias costas.