Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 13 de junio de 2019 (1)

Asunto C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría)]

«Petición de decisión prejudicial — Libertad de establecimiento — Ayudas de Estado — Sistema del IVA — Impuesto sobre las telecomunicaciones basado en el volumen de negocios — Trato desfavorable a empresas extranjeras mediante una tarifa impositiva de efecto progresivo — Discriminación indirecta — Justificación de un impuesto de efecto progresivo en función del volumen de negocios — Trato favorable inadmisibles a pequeñas empresas mediante una tarifa impositiva progresiva — Carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 401 de la Directiva IVA»

I. Introducción

1. En este procedimiento, el Tribunal de Justicia se ocupa de una serie de cuestiones relativas al Derecho fiscal y en materia de ayudas estatales que, al mismo tiempo, revisten una importancia especial para el impuesto sobre los servicios digitales basado en el volumen de negocios, propuesto actualmente por la Comisión Europea. (2) También aquí se suscita la cuestión de si se está ante un impuesto sobre el volumen de negocios por el hecho de gravar la renta de una empresa con arreglo a su volumen de negocios o si dicho impuesto es un impuesto directo sobre la renta.

2. Además, el Tribunal de Justicia debe abordar de nuevo (3) la cuestión de la discriminación indirecta por medio de una normativa fiscal en la que la discriminación únicamente puede derivarse en esta ocasión de su tarifa progresiva. Finalmente, el Tribunal de Justicia tiene que abordar la cuestión de si una imposición progresiva a las empresas con mayor capacidad económica constituye también una ayuda estatal injustificada en beneficio de las demás empresas.

3. El efecto redistributivo generalmente perseguido mediante una tarifa impositiva progresiva conduce por sí mismo a que las personas con mayor capacidad económica soporten una carga fiscal mayor y, por lo tanto, resulten perjudicadas frente a las personas económicamente más débiles. Dado que es más probable que las personas con mayor capacidad económica desarrollen una actividad transfronteriza, podría considerarse que con ello se produce una discriminación indirecta de estas, especialmente cuando la estructura de la progresión se utilice específicamente para gravar a las empresas extranjeras más fuertes económicamente.

4. En el fondo, el Tribunal de Justicia debe decidir sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de una tarifa tributaria progresiva más un mínimo exento (4) que en muchos Estados miembros es el resultado de un proceso histórico, se considera un imperativo del Estado social y, en consecuencia, también se aplica a la tributación sobre la renta en los Estados miembros. Además, el impuesto sobre servicios digitales previsto para toda la Unión y que algunos Estados miembros ya han introducido se basa igualmente en una tarifa impositiva progresiva más un mínimo exento.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE (5) (en lo sucesivo, «Directiva IVA») reza como sigue:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

B. Derecho nacional

6. El telón de fondo del litigio principal lo constituye 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, en los años 2010 a 2012, establecía, para las empresas que operaban en determinados sectores, un impuesto específico basado en el volumen de negocios.

7. La exposición de motivos de la Ley relativa al impuesto específico 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.»

8. El artículo 1 de la Ley relativa al impuesto específico contiene las siguientes disposiciones interpretativas:

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

2) actividad de telecomunicaciones: la prestación de servicios de comunicación electrónica con arreglo a la az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [(Ley C de 2003, de

comunicaciones electrónicas)] [...]»

9. El artículo 2 de la Ley relativa al impuesto específico dispone lo siguiente:

«El impuesto gravará:

- a) la actividad de comercio al por menor en establecimientos,
- b) el ejercicio de actividades de telecomunicaciones, y
- c) la actividad empresarial consistente en el suministro de energía.»

10. El artículo 3 de la Ley relativa al impuesto específico define los sujetos pasivos del impuesto 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.»

11. La base imponible se define en el artículo 4, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto específico como

«el volumen de negocios neto del sujeto pasivo que, durante el ejercicio fiscal, proceda de sus actividades gravadas según el artículo 2.»

12. El impuesto específico presenta una estructura progresiva de tipos impositivos. De conformidad con el artículo 5, letra b), de la Ley relativa al impuesto específico, el tipo impositivo correspondiente

«al ejercicio de la actividad contemplada en el artículo 2, letra b), será del 0 % sobre el tramo de la base imponible que no rebase 500 millones de forintos; del 4,5 % sobre el tramo de la base imponible que sea superior a 500 millones de forintos pero no rebase los 5 000 millones de forintos, y del 6,5 % sobre el tramo de la base imponible superior a 5 000 millones de forintos [...]».

13. El artículo 7 de la Ley define los requisitos de aplicación del impuesto a las denominadas empresas vinculadas:

«A efectos del cálculo del impuesto de los sujetos pasivos que tengan la condición de empresas vinculadas en virtud de la Ley [LXXXI de 1996,] relativa al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre dividendos, se sumarán los volúmenes de negocios netos procedentes de las actividades contempladas en el artículo 2, letras a) y b), de los sujetos pasivos que tengan entre sí una relación de empresas vinculadas, y el importe resultante de aplicar a dicha suma los tipos establecidos en el artículo 5 se repartirá entre los distintos sujetos pasivos en la misma proporción que representa su respectivo volumen de negocios neto procedente de las actividades contempladas en el artículo 2, letras a) y b), con respecto al volumen de negocios neto total procedente de las actividades contempladas en el artículo 2, letras a) y b), obtenido por los sujetos pasivos que tienen entre sí una relación de empresas vinculadas.»

III. Litigio principal

14. La demandante en el procedimiento principal, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (en lo sucesivo, «Vodafone»), es una sociedad anónima húngara. La única accionista es Vodafone Europe B.V., registrada en los Países Bajos.
15. La actividad principal de la demandante se desarrolla en el mercado de las telecomunicaciones. Según el órgano jurisdiccional remitente, en los años controvertidos fue el tercer mayor operador del mercado húngaro de las telecomunicaciones.
16. Durante una inspección *a posteriori* contra la demandante para examinar el período de tiempo que abarcaba desde el 1 de abril de 2011 hasta el 31 de marzo de 2015, la autoridad tributaria declaró la existencia de una diferencia tributaria a cargo de la demandante por importe de 8 371 000 forintos (HUF) y le impuso además recargos de mora y multas. Como el recurso en vía administrativa de la demandante contra la resolución prosperó solo en parte, esta recurrió ante el órgano jurisdiccional remitente.
17. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre el impuesto específico a la vista de las particularidades del mercado húngaro de las telecomunicaciones. Estas consisten en que, según el órgano jurisdiccional remitente, «en el fondo, solo está sujeto en su totalidad al tipo impositivo más bajo el volumen de negocios de los sujetos pasivos de titularidad húngara, mientras que solo pagan el impuesto con arreglo al tipo impositivo establecido para el tramo más alto de volumen de negocios las filiales húngaras de empresas matrices extranjeras, de manera que la parte principal del impuesto específico que pagan los sujetos pasivos incluidos en el tramo más alto de volumen de negocios se abona sobre la base de este tramo más alto.»
18. Sin embargo, la documentación que la Comisión y Hungría ha aportado al Tribunal de Justicia no respalda del todo esta afirmación del órgano jurisdiccional remitente. Conforme a dicha documentación, en el primer año (2010), de dieciséis empresas afectadas por el tipo impositivo más elevado, al menos seis empresas no estaban controladas por extranjeros. Otras estadísticas muestran que, en todo caso, no solamente se ven afectadas empresas de propiedad extranjera. Las estadísticas muestran asimismo que el tipo impositivo intermedio también se aplica a empresas propiedad de accionistas extranjeros.
19. El órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que en 2012 la Comisión inició un procedimiento por incumplimiento contra Hungría, que fue archivado en 2013. La Comisión indicó como motivo que la Ley relativa al impuesto específico ya no estaba en vigor y, por lo tanto, ya no se aplicaba al año 2013.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

20. Mediante decisión de 23 de noviembre de 2017, recibida el 6 de febrero de 2018, el órgano jurisdiccional remitente decidió iniciar el procedimiento prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- 1) ¿Debe interpretarse lo dispuesto en los artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE y 108 TFUE en el sentido de que se oponen a una medida de un Estado miembro en cuyo marco la normativa del Estado miembro (Ley que establece la sujeción al impuesto específico sobre las telecomunicaciones) tiene como efecto que la carga impositiva efectiva recaiga en los sujetos pasivos de titularidad extranjera? ¿Es el mencionado efecto indirectamente discriminatorio?
 - 2) ¿Se oponen los artículos 107 TFUE y 108 TFUE a una normativa de un Estado miembro

que prescribe una obligación tributaria sujeta a un tipo impositivo progresivo que grava el volumen de negocios? ¿Es indirectamente discriminatoria si tiene como efecto que la carga impositiva efectiva, en su tramo más alto, recaiga principalmente en los sujetos pasivos de titularidad extranjera? ¿Constituye este efecto una ayuda estatal prohibida?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 401 de la Directiva IVA en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que origina una distinción entre sujetos pasivos extranjeros y nacionales? ¿Se considera que el impuesto específico tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios? Es decir, ¿constituye un impuesto compatible o un impuesto incompatible con la Directiva IVA?

21. Han presentado observaciones escritas en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia Vodafone, Hungría, la República de Polonia, la República Checa y la Comisión Europea. En la vista celebrada el 18 de marzo de 2019 participaron las partes mencionadas, salvo la República Checa, además de la República Federal de Alemania.

V. **Apreciación jurídica**

22. Objeto de la petición de decisión prejudicial es la conformidad con el Derecho de la Unión de la Ley húngara relativa al impuesto específico.

23. La cuestión de la conformidad con el Derecho de la Unión se suscita en el contexto de la estructura concreta del impuesto específico. Por una parte, dicho impuesto no atiende al beneficio para definir la base imponible, sino al volumen de negocios neto de las empresas sujetas al impuesto. Por otra parte, presenta una estructura de tipos impositivos progresivos por tramos. Establece tres tramos distintos, sometidos a tres tipos impositivos diferentes: un tipo impositivo del 0 % se aplica al importe del volumen de negocios neto no superior a 500 millones de HUF; un tipo impositivo del 4,5 % al importe del volumen de negocios neto que sea superior a 500 millones de HUF pero no rebase los 5 000 millones de HUF, y un tipo impositivo del 6,5 % al importe del volumen de negocios neto que sea superior a 5 000 millones de HUF.

24. El órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si un impuesto como el descrito es contrario a los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (véase la sección B), a los artículos 107 TFUE y 108 TFUE (véase la sección C) y al artículo 401 de la Directiva IVA (véase la sección A). Resulta oportuno responder en primer lugar a la tercera cuestión prejudicial con el fin de aclarar antes de nada la naturaleza del impuesto de que se trata, basado en el volumen de negocios. Además, si el impuesto en cuestión estuviera prohibido por el artículo 401 de la Directiva IVA, ya no sería preciso responder a las otras dos cuestiones prejudiciales.

A. **Tercera cuestión prejudicial: infracción del artículo 401 de la Directiva IVA**

25. El artículo 401 de la Directiva IVA aclara que los Estados miembros pueden introducir nuevos impuestos siempre que estos no tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el impuesto específico basado en el volumen de negocios de las empresas de telecomunicaciones debe calificarse de impuesto que tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. En ese caso, el artículo 401 de la Directiva IVA impediría a Hungría establecer dicho impuesto.

26. En jurisprudencia reiterada el Tribunal de Justicia ha sostenido que, para interpretar el artículo 401 de la Directiva IVA, es preciso situar dicha disposición en su contexto legislativo. (6)

27. De los considerandos de la Directiva 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros

relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, (7) se desprende que la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios debe permitir el establecimiento de un mercado común que implique una competencia no falseada y que tenga características análogas a las de un mercado interior, eliminando las diferencias de sujeción al impuesto que pueden falsear las condiciones de competencia y obstaculizar los intercambios comerciales. (8) La Directiva IVA (9) introdujo un sistema común del IVA de esas características.

28. El principio del sistema común del IVA consiste en aplicar a los bienes y servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición. (10) Como destaca el Tribunal de Justicia, este impuesto debe ser soportado, en definitiva, únicamente por el consumidor final. (11)

29. Para alcanzar el objetivo de una igualdad en las condiciones de sujeción al impuesto de una misma operación, sea cual fuere el Estado miembro en el que se realice, el sistema común del IVA debía sustituir a los impuestos sobre el volumen de negocios vigentes en los distintos Estados miembros. En este orden de cosas, el artículo 401 de la Directiva IVA solo permite el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que graven las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

30. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha resuelto que, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a este en todos los aspectos. (12)

31. De su jurisprudencia se desprenden cuatro características esenciales del IVA: (1) la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; (2) la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; (3) la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y (4) la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor. (13)

32. Sin embargo, por una parte, el impuesto específico húngaro no comprende todas las transacciones, sino solamente operaciones concretas de empresas de telecomunicaciones. Por tanto, no se trata de un impuesto (general) sobre el volumen de negocios en el sentido del primer criterio, sino, como mucho, de un impuesto especial particular, que actualmente solo estaría prohibido a los Estados miembros en las condiciones que establece el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2008/118/CE. (14)

33. Por otra parte, no está destinado a ser repercutido sobre los consumidores (cuarto criterio). Esto último no puede afirmarse sin más por el mero hecho de que el impuesto se haya incluido en el cálculo del precio de los bienes o servicios, pues esto sucede en mayor o menor medida con todas las cargas fiscales de las empresas. Por el contrario, cuando el consumidor no es el deudor del impuesto, como sucede en el caso del impuesto específico sobre las telecomunicaciones en Hungría que aquí se analiza, el impuesto debe estar destinado a ser repercutido sobre el consumidor en concreto.

34. Esto exigiría que, en el momento de realizar la operación (es decir, en el momento de

proveer a los consumidores), ya se conociera la cuantía del impuesto, como sucede en el caso del IVA. Sin embargo, puesto que dicha cuantía solo se puede calcular al final del año y depende del importe del volumen de negocios anual, la empresa de telecomunicaciones que realiza la prestación ni siquiera conoce en el momento de realizarla la carga fiscal que tal vez deba repercutir, al menos no su cuantía exacta. (15) Así, por ejemplo, si al final del año no se alcanzara el umbral inferior, no habría ningún impuesto que repercutir sobre el consumidor. Por lo tanto, tampoco estamos ante un *impuesto destinado a ser repercutido*.

35. Por el contrario, del diseño del impuesto específico húngaro para empresas de telecomunicaciones resulta que se pretende gravar directamente a dichas empresas, como señala Hungría acertadamente. Según la exposición de motivos, la capacidad contributiva de estas con respecto a las cargas públicas debe ser superior a la obligación tributaria general (seguramente se refiera a la capacidad general de pagar impuestos). En consecuencia, se pretende gravar la capacidad financiera especial de dichas empresas y no la capacidad financiera de los destinatarios de los servicios de telecomunicaciones. En ese sentido, el impuesto específico húngaro es similar a un impuesto de sociedades (directo) particular para determinadas empresas, en este caso, las empresas de telecomunicaciones.

36. Tampoco se grava cada una de las operaciones en función de su precio, sino que, de conformidad con los artículos 1 y 2 de la Ley relativa al impuesto específico, se grava el volumen de negocios total (neto) de la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas en el ejercicio fiscal a partir del umbral de 500 millones, con un tipo inicial del 4,5 %, y del 6,5 % a partir de 5 000 millones de HUF. También en esto se asemeja este particular impuesto sobre sociedades, desde el punto de vista de su naturaleza, a un impuesto directo que grava la renta. Sin embargo, al contrario de lo que sucede en los impuestos directos «normales» sobre la renta, no se utiliza como base imponible el beneficio obtenido (como diferencia entre dos valores del patrimonio empresarial en un período determinado), sino el volumen de negocios alcanzado en un período determinado. Esto, a diferencia de lo que pareció opinar la Comisión en la vista, no altera la condición de impuesto *directo*.

37. En consecuencia, el impuesto específico húngaro constituye un impuesto particular sobre la renta (directo) basado en el volumen de negocios, destinado a gravar la especial capacidad financiera de las empresas de telecomunicaciones. Por tanto, como en el fondo señala acertadamente también la Comisión, el impuesto no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios que persigue gravar al consumidor. Por consiguiente, el artículo 401 de la Directiva IVA no impide que Hungría introduzca este impuesto además del IVA.

B. Primera cuestión prejudicial: vulneración de la libertad de establecimiento

38. La primera cuestión prejudicial pretende averiguar si la libertad de establecimiento consagrada en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE se opone al impuesto específico sobre las telecomunicaciones húngaro. En cambio, los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, que también se citan en la cuestión prejudicial, se examinarán de forma exhaustiva en el contexto de la segunda cuestión prejudicial.

39. A tal efecto procede señalar de inicio que, si bien la materia de los impuestos directos, pertenecen la que se encuadra el controvertido impuesto específico (véanse los puntos 35 y siguientes de las presentes conclusiones), no está incluida como tal en el ámbito de competencia de la Unión, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho de la Unión, lo cual incluye especialmente las libertades fundamentales. (16)

40. La libertad de establecimiento, que el artículo 49 TFUE reconoce a los nacionales de la

Unión Europea, incluye, con arreglo al artículo 54 TFUE, el derecho de las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de filiales, sucursales o agencias. (17)

41. No obstante, la libertad de establecimiento solamente se aplicará al presente asunto si se trata de una situación transfronteriza (véase el epígrafe 1). Si existe tal situación, habrá que analizar a continuación si el impuesto específico constituye una restricción de la libertad de establecimiento (véase el epígrafe 2) y si dicha restricción está justificada por razones imperiosas de interés general (véase el epígrafe 3).

1. Situación transfronteriza

42. El Gobierno húngaro duda de las circunstancias en que las sociedades pueden considerarse «nacionales» o «extranjeras». En este contexto cabe señalar, con carácter previo, que, según reiterada jurisprudencia, el domicilio de las sociedades sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado. (18) Dado que la demandante en el litigio principal tiene su domicilio en Hungría, debe ser considerada una sociedad húngara, de modo que no estamos ante una situación transfronteriza.

43. Sin embargo, la sociedad matriz demandante es una sociedad domiciliada en los Países Bajos. En la medida en que dicha sociedad extranjera realiza sus actividades en el mercado húngaro por medio de una filial —es decir, la demandante en el procedimiento principal—, se ve afectada la libertad de establecimiento de la sociedad matriz.

44. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado en este contexto que una sociedad puede, a efectos fiscales, invocar una restricción de la libertad de establecimiento de otra sociedad vinculada a ella en la medida en que tal restricción afecte a su propia tributación. (19) Por lo tanto, la demandante en el litigio principal puede invocar una eventual restricción de la libertad de establecimiento de su sociedad matriz, Vodafone Europe B.V.

2. Restricción de la libertad de establecimiento

45. Según reiterada jurisprudencia, deben considerarse restricciones de la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíben, dificultan o hacen menos atractivo el ejercicio de dicha libertad. (20) Esto incluye, en principio, las discriminaciones, pero también las restricciones no discriminatorias. Sin embargo, en el caso de los impuestos y tributos, hay que tener en cuenta que, *por su propia naturaleza*, suponen una carga y, con ello, hacen menos atractivo establecerse en otro Estado miembro. En consecuencia, un examen basado en el criterio de las restricciones no discriminatorias sometería al Derecho de la Unión todos los hechos imposables nacionales y, con ello, cuestionaría sustancialmente la soberanía de los Estados miembros en materia fiscal. (21)

46. Es por ello que el Tribunal de Justicia ya ha dictaminado en varias ocasiones que la autonomía fiscal ampara que los Estados miembros regulen las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicables, siempre y cuando otorguen a la situación transfronteriza un trato que no resulte discriminatorio con respecto a las situaciones nacionales. (22)

47. Por lo tanto, una restricción de la libertad de establecimiento requiere, de inicio, que haya dos o más grupos de referencia que sean tratados de forma desigual [véase la letra b)]. Si es este el caso, a continuación se suscita la cuestión de si esta diferencia de trato de las situaciones transfronterizas frente a las puramente nacionales sitúa a las primeras en una situación de desventaja, para lo cual deben considerarse tanto la discriminación manifiesta como la encubierta

[véase la letra c)]. Como punto adicional en ocasiones se examina si la desigualdad de trato afecta a situaciones objetivamente comparables [véase la letra d)].

48. Por último, en el presente asunto procede aclarar de forma preliminar que, frente a lo que ocurría en el asunto *Hervis Sport*, (23) una diferencia de trato relevante no se puede apoyar sin más en la regla de consolidación del artículo 7 de la Ley relativa al impuesto específico, sino únicamente en la tarifa impositiva de estructura progresiva [véase la letra a)].

a) **Irrelevancia de la regla de consolidación en el presente contexto**

49. No cabe dar la razón a la Comisión cuando considera que la violación de la libertad de establecimiento se deriva directamente de la sentencia dictada en el asunto *Hervis Sport*.

50. Los hechos en aquel asunto se caracterizaban por la interacción de un impuesto progresivo sobre la renta, basado en el volumen de negocios y aplicable al comercio minorista, con una regla de consolidación para grupos de empresas. El contenido concreto de dicha regla consistía en que para la inclusión en los tramos progresivos no era determinante el volumen de negocios de cada una de las empresas, sino el volumen de negocios consolidado del grupo empresarial en su conjunto. El trasfondo de este régimen es la aplicación de un impuesto de efecto progresivo también a las personas jurídicas, algo más bien atípico en el Derecho fiscal. En principio, un sistema de consolidación como el descrito es necesario para impedir que el efecto progresivo se pueda eludir mediante una segregación en varias personas jurídicas.

51. Sin embargo, el Tribunal de Justicia expresó sus dudas sobre la conformidad de dicha regla de consolidación con el Derecho de la Unión. (24) Como la misma regla de consolidación del artículo 7 de la Ley relativa al impuesto específico también se aplica al impuesto específico para el mercado de las telecomunicaciones aquí controvertido, la Comisión aprecia en ello un incumplimiento del Derecho de la Unión.

52. Sin embargo, incluso si la regla de consolidación fuera contraria al Derecho de la Unión en el presente caso, lo que no se desprende sin más de la sentencia anteriormente mencionada, esto no sería pertinente para resolver este asunto y tampoco daría una respuesta a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, pues significaría simplemente que la regla de consolidación debería quedar inaplicada. Dado que dicha regla, partiendo de lo apreciado por el órgano jurisdiccional remitente y seguramente por falta de vinculación con otras empresas de telecomunicaciones presentes en el mercado húngaro, no se aplica a la demandante en el procedimiento principal, no tendría ningún impacto en el litigio principal.

53. Por tanto, en este asunto el Tribunal de Justicia debe examinar si la configuración como tal del impuesto específico, independientemente de la regla de consolidación, tiene un efecto discriminatorio. Esta cuestión no ha sido respondida en la sentencia *Hervis Sport*, tampoco —como acertadamente señala *Vodafone*— en el sentido de que el carácter progresivo como tal no podría bastar para suponer una discriminación, como opina el Gobierno húngaro. En el asunto mencionado, el Tribunal de Justicia solo examinó la combinación del tipo impositivo progresivo y la regla de consolidación, sin excluir que el tipo progresivo por sí solo también pudiera dar lugar a una discriminación. (25)

b) **Trato diferenciado**

54. En consecuencia, para empezar habría que estudiar si la Ley relativa al impuesto específico en realidad da un trato diferenciado a las diferentes empresas. Parece oponerse a ello el hecho de que no establezca tipos impositivos diferentes para las distintas empresas. Por el contrario, solamente se definen determinados tramos de volumen de negocios que, en principio,

pueden afectar a todas las empresas. Los respectivos tipos impositivos, aplicables en función de dichos tramos de volumen de negocios, se aplican por igual a todas las empresas. Con este trasfondo, el Gobierno húngaro defiende que no hay ningún tipo de diferencia de trato.

55. A esto no se le puede oponer que la diferencia de trato radica en el mismo hecho de que, en términos absolutos, las empresas con mayor volumen de negocios pagan una mayor cuota por el impuesto específico que las empresas con menor volumen de negocios. Esto no es en sí mismo una diferencia de trato, pues esta diferencia en la imposición se ajusta al principio generalmente aceptado de la tributación en función de la capacidad económica. Mientras la base imponible y la deuda tributaria guarden entre ellas la misma proporción, como es el caso, por ejemplo, con un tipo impositivo proporcional («flat tax»), podrá negarse sin más una diferencia de trato.

56. Sin embargo, en el caso de un tipo impositivo progresivo, la base imponible y la deuda tributaria no guardan entre ellas la misma proporción para todos los sujetos pasivos. Esto es especialmente evidente en el presente caso si se comparan los tipos impositivos medios a los que están sometidos los sujetos pasivos respecto del total de su volumen de negocios y no solo respecto de los diferentes tramos. Este tipo impositivo medio aumenta según se van alcanzando los tramos de volumen de negocios, de modo que las empresas con mayor volumen de negocios en su conjunto están sometidas también a un tipo impositivo medio más elevado que las empresas con menor volumen. Esto significa que pagan un impuesto más elevado, no solo en términos absolutos, sino también en términos relativos, lo cual supone una diferencia de trato entre las distintas empresas. (26)

c) **Trato desfavorable a la situación transfronteriza**

57. La cuestión es, por tanto, si este trato diferenciado sitúa a las empresas extranjeras en desventaja con respecto a las nacionales.

58. En este contexto, no se aprecia una discriminación manifiesta ni directa de las empresas extranjeras. En efecto, las modalidades de cobro del impuesto específico no diferencian según el domicilio o el «origen» de una empresa. Por tanto, la Ley relativa al impuesto específico no trata a las empresas extranjeras de forma diferente a las empresas nacionales.

59. Las libertades fundamentales, sin embargo, prohíben no solo las discriminaciones manifiestas, sino también cualquier forma de discriminación encubierta o indirecta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca al mismo resultado. (27) Por tanto, la cuestión de si el trato diferenciado a las empresas de telecomunicaciones según el criterio del volumen de negocios neto anual equivale a una diferencia de trato en función del origen o del domicilio de las empresas es decisiva a los efectos de determinar el carácter discriminatorio en el sentido de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

60. En este contexto es necesario aclarar, por un lado, qué requisitos debe cumplir la correlación entre el criterio de diferenciación elegido (en este caso, el volumen de negocios) y el domicilio de las empresas (véanse los puntos 61 y siguientes). Por otro lado, hay que examinar si cabe asumir una discriminación indirecta al menos en aquellos casos en los que el criterio de diferenciación ha sido elegido deliberadamente con fines discriminatorios (véanse los puntos 83 y siguientes).

1) *Correlación determinante*

61. La jurisprudencia existente hasta la fecha no ofrece una imagen uniforme ni en lo que al grado de la correlación mencionada ni en lo que a la naturaleza de esta se refiere. Hasta ahora,

en lo que concierne a la dimensión cuantitativa, el Tribunal de Justicia ha atendido tanto a una coincidencia en la mayor parte de los casos (28) como a la simple afectación mayoritaria de los no residentes, (29) o ha aludido incluso sencillamente al mero riesgo de perjuicio. (30) Desde el punto de vista cualitativo, existe incertidumbre en cuanto a si la correlación debe existir con carácter general (31) o si debe derivarse de la propia naturaleza del criterio de diferenciación, como parece deducirse de varias sentencias, (32) o si puede basarse también en circunstancias de hecho más bien aleatorias. (33) Asimismo, no está claro si la correlación cuantitativa y cualitativa deben ser acumulativas o si es suficiente, en su caso, con que concurren alternativamente.

62. Como ya he señalado en otra parte, debe establecerse un baremo estricto para la apreciación de la discriminación encubierta, ya que esta no debe representar una ampliación del supuesto de hecho de la discriminación, sino que simplemente debe comprender aquellos casos que no constituyan discriminación desde un punto de vista puramente formal, pero que tengan los mismos efectos desde el punto de vista material. (34)

i) *Criterio cuantitativo*

63. En consecuencia, en ningún caso puede ser suficiente en términos cuantitativos una mera afectación mayoritaria, en el sentido de que más del 50 % de las empresas estén afectadas. Al contrario, la correlación entre el rasgo de diferenciación aplicado y el domicilio de la empresa debe poder apreciarse en la inmensa mayoría de los casos. (35)

64. No obstante, este elemento cuantitativo puede causar notables dificultades al aplicar el Derecho. En efecto, el resultado del examen depende de qué parámetros de referencia se seleccionen en cada caso. Así, en el asunto Hervis Sport el Tribunal de Justicia preguntó si la mayoría de las sociedades vinculadas *incluidas en el tramo superior del impuesto específico* lo estaban a sociedades matrices extranjeras. (36)

65. Sin embargo, difícilmente se puede justificar que se seleccione como criterio general solo el tramo superior del impuesto. No es comprensible por qué solamente ese tramo debe ser decisivo para determinar el carácter discriminatorio. En aquel caso concreto esto podía explicarse tal vez por el hecho de que los demás tramos impositivos parecían ser insignificantes en comparación con el tramo más alto. (37) Sin embargo, en el presente caso, el tramo intermedio, con un tipo impositivo del 4,5 %, difícilmente será insignificante. Además, cuantos más tramos de progresividad tenga un impuesto, más discutible será un examen basado únicamente en el tramo impositivo más alto. Este enfoque fracasará del todo en los impuestos con una curva de progresión continua, sin tramos, como ocurre con frecuencia en la tributación sobre la renta de las personas físicas.

66. Tampoco convence la propuesta de la Comisión, consistente en preguntar si la mayor parte de la recaudación total del impuesto específico es soportada por empresas extranjeras. No es ese un indicador fiable de una correlación, sino uno más bien aleatorio. Por una parte, como señala Hungría, así ocurriría probablemente también en este caso concreto si se tratase de un impuesto proporcional, que también la Comisión considera, con razón, no problemático. Además, este criterio se cumpliría siempre que el mercado esté dominado mayoritariamente por empresas extranjeras.

67. Por otra parte, no estarían incluidos, por ejemplo, aquellos casos en que unas pocas empresas extranjeras están sometidas a tipos impositivos muy notables, mientras que muchas empresas nacionales más pequeñas con tipos impositivos bajos contribuyen tanto a la recaudación total del impuesto específico que habría que negar la correlación. Por tanto, hacer depender de dicha aportación de las empresas nacionales más pequeñas el carácter

discriminatorio arrojaría resultados aleatorios y, en consecuencia, no tiene sentido.

68. Lo mismo sucede si atendemos al tipo impositivo medio. Como la diferencia de trato en los impuestos progresivos radica en la aplicación de diferentes tipos impositivos *medios*, a lo sumo se podría preguntar si en la inmensa mayoría de los casos todas las empresas extranjeras se encuentran en desventaja con respecto a ese tipo impositivo. Así ocurriría solamente si en la gran mayoría de los casos dicho tipo impositivo medio fuera mucho más elevado que el tipo medio al que están sometidas las empresas nacionales. De la petición de decisión prejudicial y de las cifras aportadas por las partes no se desprende de forma inequívoca que sea ese el caso.

69. Sin embargo, el carácter discriminatorio dependería una vez más en última instancia del tipo impositivo medio de las pequeñas empresas nacionales. También esto daría lugar a resultados aleatorios y, por lo tanto, no tiene sentido. De repente, los Estados miembros que intentan atraer específicamente a inversores extranjeros ya no podrían recaudar un impuesto progresivo sobre la renta, pues los nuevos inversores, como resultado de su éxito económico, soportarían la mayor parte de la recaudación del impuesto (ya sea en términos absolutos o a través de sus tipos impositivos medios más altos), que precisamente es el objetivo perseguido. Esto sería un resultado absurdo, lo que demuestra que un análisis cuantitativo no conduce al objetivo propuesto.

70. Además de las dificultades de cálculo descritas (puntos 63 y siguientes de las presentes conclusiones), un examen puramente cuantitativo también tiene el inconveniente de que causa una considerable inseguridad jurídica, a menos que se establezca un umbral específico. (38) Pero también un umbral específico daría lugar a problemas subsiguientes, como la difícil conciliación entre estadísticas contradictorias, así como las fluctuaciones en las cifras a lo largo del tiempo.

71. Por ejemplo, según los informes de prensa, el «impuesto digital» recientemente aprobado en Francia afecta en la actualidad a un conjunto de aproximadamente veintiséis empresas, de las cuales solo cuatro están establecidas en Francia. Si una modificación de las cifras durante el próximo año diera lugar a una evaluación jurídica diferente, la existencia o no de una restricción de las libertades fundamentales (suponiendo que las otras veintidós empresas puedan invocar las libertades fundamentales) siempre dependería de unas estadísticas que no estarían disponibles hasta años después.

72. Adicionalmente, causa problemas considerables el hecho de que, para fijar un criterio cuantitativo, haya que atender a los accionistas de sociedades con capital flotante (sociedades anónimas con miles de accionistas). Tampoco está claro, además, como calificar una sociedad con dos socios cuando uno de los socios reside en el extranjero y el otro en territorio nacional.

73. Si se atiende a los accionistas, como hacen la Comisión y el órgano jurisdiccional remitente, ¿no sería necesario, en el caso de los grupos de empresa más grandes, atender únicamente a la cúspide del grupo (es decir, a la sociedad matriz del grupo) y a sus accionistas a los efectos de determinar si la empresa afectada es realmente una empresa de otro país de la Unión, una empresa de un tercer país o una empresa nacional? En el presente asunto, el Tribunal de Justicia desconoce la estructura accionarial de la sociedad matriz Vodafone Europe B.V. o de la matriz real del grupo de empresas. Este caso muestra muy bien la inutilidad de un enfoque cuantitativo, en particular de uno basado en la estructura accionarial de una sociedad.

ii) *Criterio cualitativo*

74. Por lo tanto, me parece más importante que este elemento puramente cuantitativo el criterio cualitativo, utilizado ahora con mayor frecuencia por el Tribunal de Justicia, según el cual la característica distintiva debe afectar, *típicamente o por su propia naturaleza*, a sociedades

extranjeras. (39) En consecuencia, una conexión meramente aleatoria, por muy notable que sea en términos cuantitativos, no puede ser suficiente, en principio, para fundamentar una discriminación indirecta.

75. Sin embargo, el criterio de la correlación por naturaleza debe concretarse en detalle con el fin de evitar su aplicación inconsistente. El Tribunal de Justicia ha apreciado una correlación por naturaleza, por ejemplo, cuando, para conceder autorizaciones de establecimiento, se ha dado preferencia a los farmacéuticos que ya habían ejercido sus funciones en territorio nacional. (40) Dicha apreciación se fundamentó en la acertada consideración de que la correlación entre el domicilio y el lugar de actividad de una empresa sigue una cierta lógica interna o tipicidad y no se basa solamente en la estructura aleatoria de un mercado o sector empresarial concretos.

76. Lo mismo se aplica, como recientemente ha expuesto el Abogado General Wahl, (41) a los propietarios de vehículos matriculados en un Estado miembro, que son en su gran mayoría nacionales de ese Estado miembro, ya que la matriculación de los vehículos se vincula a la residencia de sus titulares. También es un caso como el descrito la elección de un elemento de conexión que solo pueden satisfacer los vehículos fabricados en el extranjero debido a que en territorio nacional no se fabrican ese tipo de vehículos. (42)

77. Además, también debe estimarse una correlación por naturaleza en el caso de la característica consistente en la obtención de ingresos imposables. El trasfondo aquí es que el Derecho en materia de fiscalidad de las empresas se caracteriza por la dualidad entre los ingresos obtenidos y sujetos al impuesto en territorio nacional, por una parte, y los obtenidos en el extranjero y, por tanto, no sujetos al impuesto en territorio nacional, por otra parte. En consecuencia, si una ventaja se vincula a la obtención simultánea de ingresos imposables, dicha ventaja tendrá una correlación, por su propia naturaleza, con una ventaja para las empresas nacionales. (43)

78. Por tanto, es determinante una conexión inherente a la característica distintiva que, incluso considerada en abstracto, permita presumir claramente la probabilidad de una correlación en la inmensa mayoría de los casos.

79. Si se aplican estos principios al presente asunto, la cuestión decisiva es si la cuantía del volumen de negocios de una empresa está en correlación, por su propia naturaleza, con el domicilio (extranjero) de una empresa o de sus accionistas mayoritarios. A este respecto ya expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport que es cierto que, por lo general, las empresas con mayor volumen de negocios pueden tener mayor tendencia a operar en el mercado interior más allá de las fronteras nacionales, y, por ese motivo, posiblemente exista una cierta probabilidad de que tales empresas también operen en otros Estados miembros. (44)

80. Sin embargo, como también ha subrayado la República Federal de Alemania en la vista, esto no es suficiente por sí solo. Las empresas con alto volumen de negocios también pueden perfectamente estar en manos de residentes. (45) Esto es válido tanto para el comercio minorista relevante en el asunto Hervis Sport como para el sector de las telecomunicaciones objeto del presente asunto. Es válido con mayor razón cuando, como aquí sucede (véase el artículo 3, apartado 2, de la Ley relativa al impuesto específico), se atiende al volumen de negocios generado en territorio nacional y no al volumen de negocios a escala mundial. No se aprecia razón alguna por la que, como norma general, haya que asumir que las empresas extranjeras que operan en Hungría prestando servicios de telecomunicaciones alcanzarán *en Hungría* un volumen de negocios superior al de las empresas nacionales.

81. En otras palabras, el criterio del volumen de negocios no es, por su propia naturaleza, una característica de distinción transfronteriza, sino que, como han señalado correctamente la

República Checa en sus observaciones escritas y la República Federal de Alemania en la vista, es una característica de distinción neutra. El volumen de negocios como base imponible para liquidar un impuesto directo es tan neutro como lo es, por ejemplo, el beneficio (o el patrimonio). Las libertades fundamentales no favorecen ni una cosa ni la otra. En este sentido, existe una «aleatoriedad» histórica en el mercado húngaro de las telecomunicaciones que posiblemente haya sido aprovechada por el legislador húngaro de forma deliberada (acerca de esta problemática, véanse los puntos 83 y siguientes de las presentes conclusiones).

82. Esto también se ve confirmado por las estadísticas presentadas al Tribunal de Justicia. Así, una estadística muestra que en Hungría, entre los diez principales contribuyentes al impuesto de sociedades en 2010, solo había tres empresas que no eran propiedad de accionistas extranjeros. Al parecer, la economía húngara en su conjunto se caracteriza por un alto porcentaje de empresas exitosas en manos de accionistas extranjeros. Sin embargo, esta circunstancia con causas aparentemente históricas no da lugar a que tenga un efecto discriminatorio indirecto todo impuesto adicional que grave más a las empresas con éxito en el mercado.

2) *Efectos de un trato desfavorable consciente y deliberado*

83. Sin embargo, la Comisión también aduce que el legislador húngaro ha provocado consciente y deliberadamente el efecto discriminatorio del impuesto específico.

84. A este respecto, se suscita la cuestión de si cabe estimar una restricción de una libertad fundamental también cuando un criterio de diferenciación que, por su propia naturaleza, no es discriminatorio, subjetivamente fue elegido de un modo consciente para tratar desfavorablemente en una proporción cuantitativamente elevada a empresas que, por regla general, son propiedad de accionistas extranjeros. Dicha intención deberá ser jurídicamente relevante (i) y estar debidamente acreditada (ii).

i) *Relevancia de la intención política para la evaluación de la discriminación indirecta*

85. Percibo ciertos riesgos en un análisis subjetivo de una discriminación indirecta que debería determinarse de un modo objetivo. (46) En particular, las incertidumbres asociadas con la determinación de la voluntad discriminatoria subjetiva de un Estado miembro suscitan reservas (47) y generan problemas subsiguientes (por ejemplo, de prueba).

86. Aun así, en mi opinión, la respuesta ha de ser en principio (con requisitos muy estrictos) afirmativa, especialmente atendiendo a la finalidad del criterio cualitativo en el contexto de la discriminación indirecta (véanse los puntos 59 y 74 y siguientes de las presentes conclusiones) y a la prohibición del abuso de derecho reconocida en el Derecho de la Unión (o a la prohibición de comportamientos contradictorios).

87. En efecto, la finalidad del criterio cualitativo es excluir del ámbito de la discriminación indirecta las correlaciones cuantitativas puramente aleatorias. Este criterio protege en cierto modo la soberanía fiscal del Estado miembro frente a restricciones impuestas por el Derecho de la Unión que, desde un punto de vista puramente cuantitativo, pudieran resultar de una mera predominancia aleatoria de contribuyentes extranjeros en un ámbito concreto. Sin embargo, cuando la correlación se elige consciente y exclusivamente con esa forma para discriminar deliberadamente a los contribuyentes extranjeros, faltará precisamente esa aleatoriedad y, por tanto, la necesidad de protección del Estado miembro.

88. Este planteamiento se puede apoyar en el principio general del Derecho de la prohibición del abuso de derecho, (48) que rige en toda la Unión no solo para los contribuyentes (véase entretanto, para toda la Unión, el artículo 6 de la Directiva 2016/1164). (49) Al igual que el

Abogado General Campos Sánchez-Bordona, (50) considero que los Estados miembros, en el fondo, también están sometidos a este principio general del Derecho en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3.

89. En ese sentido, el Tribunal de Justicia ya ha resuelto que el Derecho de la Unión se asienta en la premisa fundamental de que cada Estado miembro comparte con todos los demás Estados miembros —y reconoce que estos comparten con él— una serie de valores comunes en los que se fundamenta la Unión, como se establece en el artículo 2 TUE. Precisamente en este contexto incumbe a los Estados miembros, singularmente en virtud del principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo primero, asegurar en sus respectivos territorios la aplicación y el respeto del Derecho de la Unión y adoptar, con este fin, todas las medidas generales o particulares apropiadas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión. (51)

90. En particular, el artículo 4 TUE, apartado 3, tercer párrafo, exige que los Estados miembros se abstengan de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión. Sin embargo, si las competencias nacionales existentes (en este caso, la introducción de otro impuesto que grava la renta) se ejercen consciente y exclusivamente en una forma destinada a perjudicar solo a las empresas extranjeras y restringir así sus libertades fundamentales concedidas por el Derecho de la Unión (socavando con ello el Derecho de la Unión), esto contraviene el espíritu del artículo 4 TUE, apartado 3, y puede, en determinadas circunstancias, constituir un abuso de derecho. En ese caso cabe apreciar también que existe una discriminación indirecta.

91. No obstante, de las reservas expresadas anteriormente resulta también que debe tratarse de una excepción muy limitada, que debe aplicarse estrictamente a fin de tener en cuenta la autonomía de los Estados miembros y que exige pruebas concretas. Un caso de abuso de derecho por parte de un Estado miembro no debe, en ningún caso, ser asumido a la ligera, sobre la base de meras especulaciones, de estadísticas insuficientemente acreditadas, de declaraciones aisladas (52) o de otras suposiciones.

92. A tal efecto deben constar elementos inequívocos de que el trato desfavorable a las sociedades extranjeras era el objetivo principal de la medida, que ha sido percibida y apoyada como tal por el Estado miembro (y no solo por algunas personas implicadas), y no ha de poder apreciarse ninguna otra razón objetiva para el régimen adoptado.

ii) *Prueba de una intención relevante de discriminar*

93. En el presente asunto existen serias dudas al respecto. Por una parte, la Comisión fundamenta la intención de discriminar en su observación de que la línea que separa el tramo de volúmenes de negocios más elevado (superior a 5 000 millones de HUF) del tramo central (entre 500 millones y 5 000 millones de HUF) es casi exactamente la línea divisoria entre empresas nacionales y extranjeras.

94. Sin embargo, esto no puede extraerse del todo de las cifras facilitadas. Según la Comisión, en el primer año del impuesto dieciséis empresas estaban incluidas en el tramo superior de progresión, de las cuales seis no estaban controladas por ciudadanos de la Unión no húngaros y las dos mayores «solo» eran titularidad de ciudadanos de la Unión no húngaros en un 70,5 y un 75 %, respectivamente. En el siguiente tramo de progresión, según la Comisión, entre las cerca de treinta empresas incluidas también hay nueve empresas titularidad mayoritariamente de ciudadanos de la Unión no húngaros. Esto hace que sea difícil hablar de una línea divisoria clara.

95. Por otra parte, la Comisión hace referencia a declaraciones realizadas en el debate

parlamentario correspondiente, así como a extractos de documentos del Gobierno de los que supuestamente resulta el objetivo discriminatorio del impuesto. Sin embargo, los términos de ese debate parlamentario, relativo a la introducción de un denominado impuesto de crisis (Hungria trataba así volver a cumplir los criterios de déficit presupuestario de la Unión), se parecen mucho al actual debate sobre el fenómeno BEPS. (53) Ninguno de los dos debates versa o versaba sobre el aumento de la fiscalidad a las empresas *extranjeras*, sino más bien de una mayor fiscalidad para las empresas *multinacionales*.

96. En efecto, el debate parlamentario giró a grandes rasgos en torno al problema de que los grandes grupos multinacionales logran reducir al mínimo sus beneficios en Hungría, de modo que la carga fiscal es soportada principalmente por las pequeñas y medianas empresas, lo que se quería impedir en parte con la Ley relativa al impuesto específico. La atención se centró principalmente en las empresas multinacionales, cuyas prácticas fiscales eran también una de las principales razones del debate sobre el fenómeno BEPS. (54) Como demuestra una nueva estadística remitida al Tribunal de Justicia, solamente la mitad de las diez empresas con mayor volumen de negocios en Hungría pagó el impuesto sobre sociedades en 2010. Esto afecta tanto a empresas titularidad de nacionales como de extranjeros. Establecer un vínculo que atienda al volumen de negocios podría ser un intento de remediar esta situación, lo cual también está en consonancia con el enfoque adoptado por la Comisión en el impuesto sobre los servicios digitales, previsto para toda la Unión. (55) También la Comisión intenta incrementar la aportación de las empresas multinacionales (principalmente de determinados terceros países) a los costes de los servicios públicos cuando generan beneficios en la Unión pero no están sujetas en la Unión a la tributación sobre la renta. La imputación a Hungría de un abuso de derecho no puede fundamentarse en lo que antecede.

97. En particular, la Comisión se refiere únicamente a las declaraciones de tres parlamentarios durante el debate parlamentario y a extractos de documentos del Gobierno. Esto tampoco me parece suficiente para imputar a un Estado miembro un abuso de derecho. Si fueran suficientes las declaraciones en un debate parlamentario, entonces la oposición (o incluso un único diputado) tendría en sus manos torpedear cualquier decisión del legislador realizando las declaraciones correspondientes.

98. Dado que normalmente el Gobierno está vinculado por las decisiones del Parlamento, y no al revés, tengo reservas también sobre el hecho de basarse en algunos documentos del Gobierno. Es más importante la exposición de motivos oficial (jurídica) de la ley y no la justificación meramente política del contenido de la ley frente al electorado. (56) Sin embargo, de la exposición de motivos no se desprende que el objetivo del impuesto fuera gravar principalmente a los ciudadanos de la Unión no húngaros.

99. Por otra parte, el umbral de 500 millones de HUF para el primer tramo fiscal no afecta exclusivamente a empresas extranjeras. Cualquier empresa nueva, nacional o extranjera, que opere en el mercado húngaro de telecomunicaciones también se beneficiaría de este importe exento. En ese sentido, la estructura de la tarifa impositiva elegida favorece ante todo a las empresas más pequeñas, en particular a las empresas emergentes, las llamadas «start-ups», frente a otras más grandes, ya consolidadas en el mercado. (57) Si el umbral de 5 000 millones de HUF de volumen de negocios es «el mejor» umbral o si no hubiera sido «mejor» otro importe es una decisión del legislador nacional que ni el Tribunal de Justicia ni la Comisión pueden examinar, salvo que constituya un abuso de derecho.

100. Considero desacertada, en los términos elegidos, la tesis planteada por Vodafone y en parte también por la Comisión en la vista de que solamente una tributación de la renta basada en el beneficio satisface el principio de la tributación en función de la capacidad económica. Aunque el

volumen de negocios no sea un indicador inequívoco de la capacidad financiera, la presunción general aplicada manifiestamente por el legislador húngaro de que, en principio, las empresas más grandes (es decir, con mayor volumen de negocios) también tienen una mayor capacidad financiera que las más pequeñas (a este respecto, véase también el preámbulo de la Ley relativa al impuesto específico) en cualquier caso no es absurda. (58) Como acertadamente señaló Polonia en la vista, también los bancos (privados), por ejemplo, hacen distinciones en función del volumen de negocios del prestatario a la hora de conceder préstamos.

101. A esto se suma que atender al volumen de negocios deja menos margen de maniobra para los modelos de creatividad fiscal de las empresas multinacionales, que es uno de los puntos clave del denominado debate BEPS de la última década y que fue, además, un aspecto relevante en el debate parlamentario húngaro. También la Comisión propone para determinadas empresas con un elevado volumen de negocios en el sector digital un impuesto sobre servicios digitales basado en el volumen de negocios. En el considerando 23, (59) esta técnica fiscal se justifica explícitamente por el hecho de que «las empresas más grandes tienen la oportunidad de emprender prácticas de planificación fiscal agresiva».

102. Pues bien, si la propia Comisión considera que un impuesto progresivo para determinadas empresas basado en el volumen de negocios es necesario para lograr la equidad fiscal entre las empresas de mayor tamaño, que operan a escala global, y las más pequeñas, que operan (solamente) en Europa, será en principio difícil que un impuesto nacional similar que busca que las empresas más grandes participen en las cargas comunes de la sociedad en mayor medida que las más pequeñas pueda constituir un abuso de derecho.

d) **Conclusión parcial**

103. La introducción de un impuesto sobre la renta con efecto progresivo basado en el volumen de negocios para las empresas de telecomunicaciones no constituye una restricción indirecta de las libertades fundamentales. Por una parte, el volumen de negocios, como criterio de conexión elegido por el legislador húngaro, no implica por su propia naturaleza un trato desfavorable hacia las situaciones con elementos transfronterizos. Por otra parte, en este sentido, a falta de pruebas suficientemente detalladas y en vista de que hay una razón objetiva para la configuración elegida, no se puede imputar al Estado miembro Hungría un abuso de derecho.

e) **Situación objetivamente comparable**

104. Suponiendo que, no obstante, se aprecie una discriminación (indirecta), en ese caso en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en ocasiones se examina, como requisito adicional de la discriminación, si los dos grupos que reciben un trato diferente se encuentran en una situación objetivamente comparable. (60)

105. Como ya he señalado en varias ocasiones en mis conclusiones, (61) se trata de un criterio que no permite delimitaciones sólidas. Por el contrario, en el contexto de este análisis se adelantan ciertas causas de justificación —con un alcance en definitiva indeterminado—, (62) sustrayéndolas así al examen de proporcionalidad. Por ello, el propio Tribunal de Justicia prescinde en parte, acertadamente, de examinar la comparabilidad objetiva. (63) Por lo tanto, debería abandonarse este criterio.

106. En cambio, si se mantuviera el criterio de la situación objetivamente comparable, se suscitaría la cuestión, en particular, de si las empresas con un volumen de negocios superior y las que tienen un volumen de negocios inferior no se encuentran en una situación objetivamente diferente precisamente por tener distinta capacidad contributiva. Abordaré esta cuestión a continuación, en el marco del examen de la justificación, realizado asimismo con carácter

subsidiario.

3. Con carácter subsidiario: justificación de la discriminación indirecta

107. En caso de que el Tribunal de Justicia acepte la existencia de una discriminación indirecta basada en el vínculo con la cuantía del volumen de negocios, se debe preguntar con carácter subsidiario si el diferente tipo impositivo medio derivado de ello está justificado. Una restricción de las libertades fundamentales puede estar justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo. (64)

a) Razones imperiosas de interés general

108. Como se desprende de la exposición de motivos de la Ley relativa al impuesto específico, el impuesto específico sirve para restablecer el equilibrio presupuestario del Estado con cargo a los sujetos pasivos cuya capacidad contributiva con respecto a las cargas públicas sea superior a la obligación tributaria general. Aunque el Tribunal de Justicia ha dejado claro que el restablecimiento del equilibrio presupuestario mediante el incremento de los ingresos tributarios no puede justificar un sistema fiscal como el del presente asunto, (65) en este caso el particular funcionamiento del impuesto no se justifica por meros intereses recaudatorios, sino por la conexión con la diferente capacidad económica de los contribuyentes, es decir, teniendo en cuenta el reparto equitativo de las cargas en la sociedad.

109. Como ya he señalado en varias ocasiones en mis conclusiones, estoy de acuerdo con la Comisión (66) en que la diferente capacidad económica de un contribuyente puede justificar en principio que sea tratado de modo diferente. (67) También el Tribunal de Justicia ha reconocido el principio de tributación según la capacidad económica, al menos en el marco de la coherencia del régimen tributario, como causa de justificación. (68)

110. Seguramente la razón de fondo sea el hecho de que en muchos Estados miembros el principio de tributación según la capacidad económica es incluso un principio constitucional, consagrado en ocasiones expresamente en las constituciones, (69) y deducido en algunos casos por los más altos órganos jurisdiccionales a partir del principio de igualdad de trato. (70) Dado que la cuantía del volumen de negocios también puede considerarse un indicador de una determinada capacidad económica (véase el punto 100 de las presentes conclusiones), esta causa de justificación es pertinente en el presente asunto.

111. Por otra parte, se reconoce en Derecho fiscal que, en principio, existe un interés legítimo del Estado en aplicar también tipos impositivos progresivos. El hecho de que las personas con una capacidad financiera mayor también puedan ser obligadas a contribuir de manera sobreproporcional a las cargas generales de la sociedad está muy extendido asimismo en los Estados miembros, al menos en el caso de los impuestos que se basan en el beneficio. Incluso la Unión Europea aplica una tarifa progresiva a la tributación de sus funcionarios y empleados. (71)

112. Por regla general, al menos en el Estado social, esto tiene como trasfondo el objetivo de reducir la carga que recae sobre la parte más débil de la sociedad y redistribuir un poco, con ayuda de la legislación fiscal, los recursos financieros repartidos en parte de un modo injusto. En principio, este objetivo del Estado social justifica también cierta diferencia de trato basada en un tipo impositivo progresivo.

113. Como con arreglo al artículo 3 TUE, apartado 3, segundo párrafo, la Unión no solo establece un mercado único, sino que fomenta asimismo la justicia social, también estas causas que tienen su origen en el Estado social pueden justificar en el Derecho de la Unión una tarifa impositiva

progresiva, como ha expuesto Polonia en la vista. Esto es válido desde luego en el caso de un impuesto que no solo se aplica a las empresas, sino también a las personas físicas, como establece el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Ley relativa al impuesto específico.

114. Por consiguiente, la causa de justificación de una tributación basada en la capacidad financiera, en combinación con el principio del Estado social, puede justificar una restricción de las libertades fundamentales.

b) **Proporcionalidad de la restricción**

115. También es preciso que la restricción de la libertad fundamental sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo. (72)

1) *Adecuación*

116. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una norma nacional solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática. (73)

117. Además, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta el margen de apreciación del que disfrutaban los Estados miembros a la hora de adoptar leyes generales. (74) En particular, del legislador se demandan decisiones de naturaleza política, económica y social. Asimismo, ha de realizar valoraciones complejas. (75) A falta de armonización por el Derecho de la Unión, el legislador nacional dispone en el ámbito del Derecho fiscal de una cierta discrecionalidad a la hora de establecer un impuesto. Por tanto, para cumplir la exigencia de coherencia mencionada basta con que el impuesto específico no sea manifiestamente inadecuado para alcanzar el objetivo perseguido. (76)

118. En la medida en que el impuesto específico atiende a la capacidad económica de las empresas sujetas al impuesto, parece que, como se ha explicado anteriormente, parte de la suposición de que las empresas con un volumen de negocios superior tienen mayor capacidad financiera que aquellas con un volumen de negocios inferior.

119. Frente a dicha suposición, la Comisión aduce en este procedimiento que el volumen de negocios solo es indicativo del tamaño y de la posición de mercado de una empresa, pero no de su capacidad financiera. Afirma que el incremento del volumen de negocios no va acompañado automáticamente de un aumento del beneficio. Sostiene que, por tanto, no existe una relación directa entre el volumen de negocios y la capacidad financiera de una empresa. Esta argumentación por parte de la Comisión resulta sorprendente, puesto que, en el caso del impuesto sobre servicios digitales previsto a escala de la Unión, que se basa en el volumen de negocios, la motivación aducida es, en suma, exactamente la contraria. (77)

120. En el fondo, la Comisión ignora en el presente procedimiento que, para justificar la adecuación de la medida, no es necesaria una relación *directa* entre el hecho imponible (en este caso, el volumen de negocios) y el objetivo del impuesto (en este caso, gravar la capacidad económica), como exige la Comisión. Unos requisitos tan estrictos menoscabarían el margen de apreciación de los Estados miembros mencionado anteriormente. Por el contrario, solamente cabe apreciar que la medida no es adecuada si no hay ninguna relación en absoluto.

121. Sin embargo, en el presente asunto sí se puede identificar una relación *indirecta* entre el volumen de negocios anual y la capacidad financiera. Como ya expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport, la cuantía del volumen de negocios sí puede constituir un

indicador característico de la capacidad contributiva. 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. (78) 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 financiera y gravarlo en esa medida.

122. Contrariamente a lo defendido por la Comisión en la vista, para la diferencia de trato no es determinante si la tarifa progresiva se aplica en un impuesto basado en el beneficio o en uno basado en el volumen de negocios. También el beneficio de una empresa es solamente un elemento de cálculo que representa una capacidad económica ficticia (que debe ser gravada) y que no siempre concuerda con la capacidad económica real. Esto se pone de manifiesto en el caso de las elevadas amortizaciones extraordinarias que reducen el beneficio solo de forma ficticia pero no en términos reales (las denominadas «reservas ocultas»), o en el caso de las denominadas ganancias por saneamiento (la renuncia a un crédito por parte de un acreedor de una empresa insolvente da lugar a un beneficio en el balance de esta empresa).

123. A esto se suma que, en cierto modo, el volumen de negocios puede ser incluso más adecuado que el beneficio para reflejar la capacidad financiera de una empresa. En efecto, a diferencia del beneficio, el volumen de negocios admite en mucha menor medida una reducción del impuesto a través de la minoración de la base imponible o el traslado de beneficios, por ejemplo, mediante precios de transferencia. Por lo tanto, tomar como referencia el volumen de negocios puede ser también un medio eficaz para combatir la planificación fiscal agresiva, como la Comisión señala acertadamente en su propuesta de impuesto sobre servicios digitales, basado en el volumen de negocios. (79)

124. Por tanto, el impuesto específico húngaro no es manifiestamente inadecuado para alcanzar los objetivos mencionados.

2) Necesidad

125. Al examinar la necesidad en el contexto de la proporcionalidad debe tenerse en cuenta que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos restrictiva, y que los inconvenientes ocasionados no deben ser desmesurados con respecto a los objetivos perseguidos. (80)

126. Aquí se suscita la cuestión de si gravar el volumen de negocios puede considerarse un medio menos restrictivo, pero igualmente adecuado, que gravar el beneficio. A tal efecto podría analizarse si un impuesto sobre la renta en función del beneficio constituiría un medio menos restrictivo, igualmente adecuado, en la medida en que así se evitarían los casos en los que empresas adeudan el impuesto específico a pesar de tener elevadas pérdidas.

127. Sin embargo, un impuesto sobre la renta basado en el beneficio no es un medio menos restrictivo igualmente adecuado, sino un *aliud* respecto de un impuesto sobre la renta basado en el volumen de negocios. La naturaleza del método de gravamen de la renta (basado en el volumen de negocios o en el beneficio) no indica si también deberá pagarse el impuesto en caso de pérdidas reales. Un impuesto sobre la renta basado en el beneficio también puede dar lugar a tributación aunque la empresa coseche pérdidas. Este es el caso, por ejemplo, cuando determinados gastos de explotación —o incluso los precios de transferencia— no son reconocidos o cuando un acreedor en caso de crisis renuncia a un crédito (las denominadas ganancias por saneamiento). El problema general de la tributación a pesar de la falta de auténtica capacidad financiera (es decir, real) en virtud de una ley nacional del impuesto sobre la renta es

principalmente un problema de Derecho nacional y de los derechos fundamentales nacionales. A falta de armonización, no es en principio un problema del Derecho de la Unión.

128. Por otra parte, un impuesto sobre la renta basado en el beneficio tampoco es igualmente adecuado para alcanzar una fiscalidad eficiente y algo más resistente a las opciones de creatividad fiscal. Tomar como referencia el volumen de negocios como base imponible tiene la ventaja decisiva de que es más fácil determinarlo y no permite (o solo en menor medida) estrategias de elusión.

129. Por lo tanto, en definitiva, no cabe duda de que la configuración concreta del impuesto específico es necesaria habida cuenta del objetivo perseguido.

3) *Proporcionalidad*

130. Además, las restricciones de una libertad fundamental deben ser apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido. (81) Esto requiere que la restricción y sus consecuencias no resulten desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos. (82) Por lo que se aprecia, tampoco esto sucede en el presente asunto.

131. De inicio procede señalar que, por una parte, el objetivo de un reparto equitativo de las cargas en una sociedad es de gran importancia para el legislador tributario. Lo mismo cabe decir del objetivo de volver a cumplir los criterios de estabilidad de la Unión Europea. Tampoco es inapropiado en sí mismo que los que tengan una capacidad económica proporcionalmente superior contribuyan en una proporción superior para aliviar la carga de los que tienen una capacidad económica inferior. La situación sería, seguramente, muy distinta si un impuesto tuviese un efecto asfixiante, equivaliendo así a una prohibición del acto objeto del impuesto.

132. Por otra parte, las consecuencias de la medida no parecen demasiado gravosas. En particular, parece que el impuesto específico no hace imposible desarrollar una actividad económicamente rentable en el mercado húngaro de las telecomunicaciones. No parece tener un efecto asfixiante, como se ha demostrado en los últimos años. Además, según las indicaciones de las autoridades húngaras en la vista, el impuesto específico también reduce los beneficios, lo que da lugar a una reducción del impuesto sobre la renta basado en el beneficio, siempre que se paguen impuestos sobre la renta. A esto se suma que, desde el principio, el impuesto fue recaudado, como impuesto de crisis, solo durante tres años y, por lo tanto, era solo temporal.

133. Como conclusión, estaría justificada una restricción de la libertad de establecimiento a través de un impuesto progresivo sobre la renta basado en el volumen de negocios con cargo a las empresas de telecomunicaciones con un elevado volumen de negocios.

4. **Conclusión sobre la primera cuestión prejudicial**

134. Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE no se oponen al impuesto específico húngaro sobre las telecomunicaciones.

C. **Segunda cuestión prejudicial: incumplimiento de la prohibición de ayudas estatales**

135. Por consiguiente, resta por examinar el carácter de ayuda de Estado del impuesto específico húngaro sobre las telecomunicaciones, de naturaleza progresiva. Dicho carácter lo aprecia el órgano jurisdiccional remitente en el hecho de que el tipo máximo del impuesto, del 6,5 %, no se aplica hasta que el volumen de negocios ha alcanzado determinados umbrales.

1. **Sobre la admisibilidad de la segunda cuestión prejudicial**

136. Sin embargo, debe aclararse antes de nada si la petición de decisión prejudicial es admisible por lo que respecta a la segunda cuestión prejudicial. Esta duda se plantea en vista de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en virtud de la cual los deudores de un tributo no pueden invocar, para eludir el pago de dicho tributo, que la exención de la que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado. (83)

137. Sin embargo, si el tributo se utiliza para fines determinados y, en particular, para favorecer a otros empresarios, debe examinarse si los ingresos obtenidos con el tributo se están utilizando de un modo compatible con la normativa sobre ayudas estatales. (84) En tal caso, el deudor tributario afectado también podrá impugnar su propio gravamen, que necesariamente estará vinculado al favorecimiento de terceros.

138. Pero no es este el caso en el presente asunto. Aquí el gravamen de la demandante en el litigio principal se debe a un impuesto general que se destina a los presupuestos generales del Estado y que, por tanto, no favorece específicamente a un tercero. Por consiguiente, en el presente asunto la demandante solamente impugna una liquidación tributaria dirigida contra ella y considera que es ilegal porque otros sujetos pasivos no tributan en la misma medida.

139. En consecuencia, Vodafone no puede invocar ante los tribunales nacionales, para evitar el pago de este impuesto, la ilegalidad de la exención fiscal concedida a otras empresas.

140. Parece que solamente la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Air Liquide Industries Belgium* (85) se opone a lo que antecede. Según dicha sentencia, para la admisibilidad de algunas cuestiones prejudiciales debería bastar con que «las pretensiones» del sujeto pasivo también busquen «cuestionar la validez de las disposiciones jurídicas». Es irrelevante que esto suceda en un procedimiento como el presente, sobre la legalidad de una liquidación tributaria, pues incluso en dicha resolución el Tribunal de Justicia subrayó acertadamente, más adelante, que «los deudores de un impuesto no pueden invocar que la exención de que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho impuesto». (86) No obstante, si esto es así, entonces, en un litigio como el presente que verse únicamente sobre la deuda tributaria propia, la cuestión relativa a la ayuda estatal en beneficio de otra persona no será pertinente para resolver el litigio y, en consecuencia, no será admisible.

141. A este respecto, también debe tenerse en cuenta que, en principio, es tarea de la Comisión garantizar la *recuperación* de las ayudas ilegales, algo que el Tribunal de Justicia ha vuelto a dejar claro recientemente, (87) pero la no tributación de Vodafone no constituiría una recuperación, sino que extendería la ayuda estatal a otra persona (aquí, Vodafone) y con ello no se eliminaría la distorsión de la competencia sino que se reforzaría.

142. Por el contrario, es coherente con la jurisprudencia citada que un tribunal que tiene que decidir sobre la concesión de una exención fiscal, como era el caso en el asunto *A?Brauerei*, (88) pueda plantear esta cuestión al Tribunal de Justicia. A diferencia de lo que opinó la Comisión en la vista, aquel asunto no es precisamente comparable con el presente caso, pues tal asunto versaba sobre la concesión de la ayuda estatal al beneficiario y no sobre la anulación de una liquidación tributaria en beneficio de un tercero (en este caso, Vodafone) que desea que la ayuda se extienda a él mismo.

143. A esto tampoco se puede oponer que, como alegó Vodafone en la vista, es imposible la recuperación por la vía de una tributación *a posteriori* de las empresas más pequeñas. Cuando excepcionalmente no sea posible la recuperación de la ayuda por el Estado miembro, entonces, conforme al artículo 14, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 659/1999, (89) no se podrá exigir su recuperación. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el principio según el cual «nadie está

obligado a lo imposible» forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión. (90) Por lo tanto, incluso en un caso como el descrito, ni los artículos 107 TFUE y 108 TFUE ni las disposiciones del Reglamento citado prevén para el pasado una *extensión* de la ayuda a otras personas.

144. Tampoco de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto ANGED, (91) en relación con un impuesto español aplicable al comercio minorista (basado en la superficie), puede deducirse la admisibilidad de la cuestión prejudicial, contrariamente a lo que la Comisión opinó en la vista. Aquel procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional trataba del examen de la propia ley (con efectos *erga omnes*) y no solo del examen de una liquidación tributaria particular. Por ello, en aquel procedimiento las apreciaciones sobre el artículo 107 TFUE eran como mínimo útiles para el órgano jurisdiccional remitente, razón por la cual el Tribunal de Justicia declaró acertadamente la admisibilidad de la cuestión prejudicial.

145. En cambio, cuando los efectos de la sentencia se extienden únicamente al interesado que, como las partes en el presente caso han confirmado, solamente impugna su liquidación tributaria, no se aplica el planteamiento desarrollado por el Tribunal de Justicia en el caso ANGED y procederá atenerse al principio mencionado. Por consiguiente, de conformidad con la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, que incluso cita la sentencia dictada en el asunto *Air Liquide Industries Belgium*, (92) la segunda cuestión prejudicial es inadmisibile en el presente procedimiento. (93)

146. La demandante es libre de promover un control abstracto de la ley ante un órgano jurisdiccional nacional. En ese caso, dicho órgano jurisdiccional podrá presentar la correspondiente petición de decisión prejudicial.

147. Habida cuenta de lo expuesto, no hay motivo ni necesidad para apartarse de la actual jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en virtud de la cual los deudores de un tributo no pueden invocar, para eludir el pago de dicho tributo, que la exención de la que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado. (94) Por tanto, por lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, la petición de decisión prejudicial es inadmisibile.

2. Con carácter subsidiario: apreciación jurídica

148. En caso de que el Tribunal de Justicia declare, no obstante, admisible la segunda cuestión prejudicial, tendría que examinar si la tributación reducida de las medianas (en función del volumen de negocios) empresas o si la exención del impuesto de las pequeñas (en función del volumen de negocios) empresas debe calificarse de ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

149. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de «ayuda de Estado» 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 falsear la competencia. (95)

150. El criterio decisivo en el presente asunto es el de la ventaja selectiva. En otras palabras, se suscita la cuestión de si una tarifa impositiva progresiva supone una ventaja selectiva que debe justificarse en favor de quienes, debido a la progresividad del impuesto, pagan menos impuestos (tanto en términos absolutos como en términos relativos) que otros sujetos pasivos. No hace mucho tiempo, la respuesta a esta pregunta habría sido claramente negativa, pero ahora es precisamente esa la cuestión que se suscita en este asunto.

151. Esta situación ha inducido al Abogado General Saugmandsgaard Øe a cuestionar en el fondo el esquema de análisis aplicado por el Tribunal de Justicia hasta la fecha. Ha opinado literalmente lo siguiente: (96)

«Por poner un ejemplo extremo, una medida que establece tipos impositivos progresivos, definidos en función del nivel de renta, constituye indiscutiblemente una medida general según el método de análisis clásico, puesto que cualquier empresa puede beneficiarse de los tipos más favorables. En cambio, según el método del marco de referencia, los tipos más favorables constituyen una diferenciación que debe ser validada o bien por la falta de comparabilidad (segunda fase), o bien por la existencia de una justificación basada en la naturaleza o la estructura general del régimen en cuestión (tercera fase). Para que quede totalmente claro, no quiero decir, evidentemente, que el método del marco de referencia llevaría automáticamente a calificar de “selectivos” los tipos impositivos progresivos, [(97)] sino que el método entraña esta posibilidad puesto que lleva a preguntarse sobre la legitimidad de medidas que quedan excluidas de antemano por el método de análisis clásico. Este riesgo de extensión de la disciplina de las ayudas estatales puede afectar, en particular, a medidas similares a las que el Tribunal de Justicia ha calificado como medidas “generales” en el pasado.»

152. Si bien comparto estas reservas, opino que también pueden ser tenidas en cuenta en el seno del denominado método del marco de referencia. Conforme a este, debe examinarse en primer lugar en qué consiste la ventaja (véanse los puntos 153 y siguientes de las presentes conclusiones) que podría calificarse como selectiva (véanse los puntos 157 y siguientes de las presentes conclusiones).

a) **Concepto de ventaja**

153. Por lo que respecta a la cuestión de si ha de considerarse que la normativa objeto del procedimiento principal otorga una ventaja a su beneficiario, es preciso recordar que, 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. (98)

154. También una ventaja fiscal que, pese a no implicar la transferencia de fondos estatales, deje al beneficiario en una mejor situación financiera que a los demás sujetos pasivos puede estar comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1. (99) Así, se consideran ayudas de Estado, entre otras, las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que *normalmente* recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos. (100)

155. En lo que respecta a la exención del impuesto y a la tributación reducida, ni siquiera hay una ventaja. Ninguna de las empresas, grandes y pequeñas, tributa por un volumen de negocios de hasta 500 millones de HUF y todas están sujetas a un tipo reducido por el volumen de negocios de 500 millones a 5 000 millones de HUF. Esto se aplica también a Vodafone.

156. A lo sumo, el tipo impositivo medio diferente resultante de la progresión, en el que se basan tanto Vodafone como la Comisión, supone una ventaja que favorece a los sujetos pasivos con un menor volumen de negocios.

b) **Selectividad de la ventaja en la legislación fiscal**

157. A este respecto debe examinarse si cabe considerar que el tipo impositivo medio inferior en caso de un bajo volumen de negocios favorece «a determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, es decir, si existe una ventaja «selectiva» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

158. El examen de esta selectividad plantea siempre dificultades notables cuando se trata de disposiciones tributarias de los Estados miembros. (101) En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se reitera continuamente, como punto de partida, que una disposición tributaria no es selectiva si se aplica sin distinción a todos los operadores económicos. (102) En consecuencia, habría que negar la selectividad. Nada distinto se desprende de la sentencia dictada en el asunto World Duty Free Group y otros, (103) pues dicha sentencia versaba sobre un supuesto específico de «ayuda a la exportación» para las empresas nacionales por inversiones en el extranjero en perjuicio de las empresas extranjeras, contraria al principio jurídico del artículo 111 TFUE. Por tanto, las subvenciones específicas en favor de la exportación pueden cumplir el criterio de la selectividad aunque se apliquen a todos los sujetos pasivos.

159. El hecho de que una disposición tributaria únicamente confiera una ventaja a las empresas que cumplan sus requisitos (aquí, no superar ciertos umbrales de volumen de negocios) tampoco permite afirmar directamente la selectividad de la norma. (104) De acuerdo con ello, en este caso tampoco habría ningún tipo de selectividad.

160. Al mismo tiempo está claro que la legislación fiscal general también debe examinarse a la luz de la prohibición de ayudas conforme al artículo 107 TFUE. (105) Por este motivo, el Tribunal de Justicia ha impuesto unos requisitos especiales a la apreciación de la selectividad en el caso de las ventajas fiscales. El hecho de que se le califique de examen en dos o tres fases no es decisivo. (106) A este respecto resulta siempre determinante si los requisitos para acceder a la ventaja fiscal han sido elegidos sin carácter discriminatorio conforme a los criterios del sistema tributario nacional. (107)

161. 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. Precisamente a la luz de este régimen fiscal común o «normal» deberá valorarse, en un segundo momento, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate. (108) Esto último implica que exista una diferencia de trato no justificable entre empresas en una situación comparable. A tal efecto, al menos en el contexto de un procedimiento en materia de ayudas estatales, recaerá en la Comisión la carga de la prueba de la diferencia de trato y en el Estado miembro la carga de la prueba de la justificación. (109)

162. Comparto la opinión del Abogado General Bobek (110) de que el análisis de la selectividad es en realidad «solamente» una apreciación de la discriminación. Así pues, primero examinaré la existencia de una diferencia de trato (véanse los puntos 173 y siguientes de las presentes conclusiones) y, a continuación, analizaré una justificación de dicha diferencia de trato (véanse los puntos 176 y siguientes de las presentes conclusiones), pero previamente explicaré por qué el esquema de análisis normal debe ser modificado ligeramente en el caso de una creación *ex novo* del marco de referencia (véase el punto 164).

1) *Modificación en el caso de creación ex novo del marco de referencia*

163. En el caso de los regímenes fiscales generales, en particular de los que crean el marco de referencia, es necesario un examen modificado para determinar su selectividad. La razón de fondo es que, al contrario de lo que sucede con una subvención en sentido estricto en forma de prestaciones dinerarias, en el marco de un sistema tributario general la diferenciación impositiva se produce de modo obligatorio, es aplicable a todos y el sujeto pasivo estará sujeto a estas eventualmente ventajosas distinciones de manera general e imperativa, sin intervención por su parte. En ese sentido, esta situación es muy diferente a la de una ayuda individual «normal».

164. Un examen modificado como el descrito ya ha sido aplicado por el Tribunal de Justicia en los asuntos ANGED, (111) en los que tampoco había un marco de referencia del que se desviase el régimen, pues el propio régimen en cuestión era el marco de referencia. Lo mismo sucede en el presente caso. El tipo impositivo progresivo no es una excepción para determinadas empresas de un tipo «normal» (¿proporcional?), sino que él mismo es la norma. Esta norma tiene como consecuencia que todos los contribuyentes están sujetos a diferentes tipos impositivos medios.

165. Tales diferenciaciones generales «favorables» que no constituyen subvenciones en sentido estricto solo pueden calificarse de ayudas de Estado, según la jurisprudencia, si tienen *la misma naturaleza* que las subvenciones y *surten efectos idénticos* a los de ellas. (112) Esto es aplicable especialmente a la autonomía fiscal de los Estados miembros cuando definen el marco de referencia por primera vez.

166. Solamente si un Estado miembro utiliza la definición del marco de referencia para repartir ventajas con fines ajenos al sistema tributario existe un motivo para equiparar dichas ventajas fiscales a las subvenciones en sentido estricto. (113) En efecto, 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. (114) Por tanto, las diferenciaciones generales en el marco de un sistema fiscal coherente difícilmente pueden constituir una ventaja selectiva.

167. Si se considera con mayor detenimiento, esta idea también subyace a la sentencia fundamental dictada en el asunto Gibraltar, (115) en la que, en esencia, la Comisión apoya sus observaciones escritas. También en aquel asunto acababa de crearse el marco de referencia, lo que en la práctica supuso que las sociedades extraterritoriales no fueran gravadas, aunque el recién introducido impuesto sobre la renta debía gravar de un modo uniforme a todas las empresas (al parecer también en función de su capacidad financiera). El legislador seleccionó en aquel caso criterios tales como la masa salarial y la ocupación de locales para una tributación de la renta basada en el beneficio. A este respecto, debido a que el Reino Unido no había alegado ninguna causa de justificación en el procedimiento por ayudas de Estado, el Tribunal de Justicia aceptó la constatación de incoherencia hecha por la Comisión. (116)

168. La incoherencia de la legislación fiscal, de hecho, puede ser indicativa en definitiva de un abuso de la legislación fiscal. En ese caso, el contribuyente no eligió opciones abusivas para eludir el impuesto. Por el contrario, si se analiza la situación con objetividad, fue el Estado miembro quien «abusó» de su legislación fiscal para subvencionar a empresas concretas al margen de la normativa sobre ayudas estatales. En ese sentido, el análisis de la selectividad en el contexto de la creación del sistema de referencia se limita a una comprobación de la coherencia del sistema creado.

169. En el asunto Gibraltar, el Tribunal de Justicia acertó al negar en definitiva la coherencia. Ni la masa salarial ni la ocupación de locales son factores razonables para una tributación general y

uniforme de la renta, que era el objetivo de la legislación nacional. Ahora bien, ¿se aplica esto también a un impuesto específico progresivo que grava la renta en función del volumen de negocios? ¿Es realmente incoherente recaudar más impuestos (tanto en términos absolutos como relativos) de una empresa de telecomunicaciones con un elevado volumen de negocios que de una empresa de telecomunicaciones con bajo volumen de negocios?

2) *Parámetro de control de un examen de coherencia*

170. Las reservas expresadas por los diferentes Abogados Generales (117) (en particular, por lo que se refiere a los problemas para determinar el marco de referencia correcto y al control general de igualdad de todas las legislaciones fiscales nacionales, respetando al mismo tiempo la autonomía fiscal de los Estados miembros) pueden ser tomadas en consideración por medio de un parámetro de control mitigado de la coherencia fiscal de una ley tributaria general. En ese sentido, las diferenciaciones generales al crear el sistema de referencia solamente serán medidas selectivas si, desde el punto de vista del objetivo legal, no se sustentan sobre una base racional. Sin un parámetro de control mitigado como el descrito, el Tribunal de Justicia en realidad tendría que evaluar todas las diferenciaciones en cada ley fiscal nacional, ya que tales diferenciaciones favorecen necesariamente a un sujeto pasivo y perjudican a otro.

171. Por tanto, solamente cabe considerar una ventaja selectiva si, por una parte, la medida (en el presente asunto, el tipo impositivo progresivo) introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de ese Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (118) que es manifiesta.

172. Por otra parte, aunque se cumpla este requisito, el trato favorable puede estar justificado por la naturaleza o los objetivos generales del sistema en que se inserta, especialmente cuando una disposición fiscal se deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario nacional, (119) que simplemente deben ser razonables. Asimismo, también motivos no fiscales pero 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. (120)

i) *Diferencia de trato de empresas en situaciones comparables*

173. A este respecto procede examinar antes de nada si existe una diferencia de trato que no pueda justificarse en el marco del sistema fiscal del Estado miembro. Además, esta diferencia de trato no justificada debe consistir, según el tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1, en una diferenciación que favorezca a determinadas empresas o producciones. Por este motivo, el Tribunal de Justicia ha declarado, especialmente en la sentencia Gibraltar, que la disposición tributaria debe caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada. (121)

174. Este no es el caso de un impuesto como el del presente asunto. Las empresas de telecomunicaciones grandes y las más pequeñas se diferencian precisamente por su volumen de negocios y por la capacidad financiera que de él se deriva. 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.

175. Lo mismo se aplica a las posibilidades de las empresas más grandes de minimizar a través de medidas de creatividad fiscal la tributación de la renta basada en el beneficio. Tampoco es manifiestamente desacertado que esta posibilidad aumente con el tamaño de la empresa.

ii) *Con carácter subsidiario: justificación de la diferencia de trato*

176. Si el Tribunal de Justicia aprecia, no obstante, que se encuentran en una situación comparable una empresa con, por ejemplo, 10 000 euros/HUF anuales de volumen de negocios neto y una empresa con 100 000 000 de euros/HUF anuales de volumen de negocios neto, deberá examinarse si la diferencia de trato que implica el diferente tipo impositivo medio típico de un impuesto progresivo puede estar justificada.

177. Lo decisivo es —como ha destacado el Tribunal de Justicia en la sentencia *World Duty Free Group*— (122) únicamente el examen de la diferencia de trato correspondiente con respecto al objetivo perseguido por la ley, en particular cuando, como aquí sucede, no hay una desviación del marco de referencia, sino que es la propia ley la que constituye el marco de referencia.

178. 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. (123) De no ser así, se estaría atendiendo únicamente a la técnica legislativa, cuando, en realidad, el Tribunal de Justicia siempre ha destacado en su jurisprudencia que, en el marco de la normativa sobre ayudas estatales, las intervenciones estatales deben evaluarse en función de sus efectos, con independencia de las técnicas utilizadas. (124)

179. Por tanto, es necesario dilucidar si el trazado progresivo de los tipos del impuesto específico húngaro no encuentra su razón de ser en la concreta Ley del impuesto, sino que persigue objetivos no razonables al margen de ella, es decir, objetivos ajenos al sistema. (125)

180. La respuesta es claramente negativa. Como se ha expuesto anteriormente (puntos 108 y siguientes de las presentes conclusiones), el objetivo de la Ley que se indica explícitamente en la exposición de motivos es gravar la capacidad financiera, que en el presente caso se deriva de la cuantía del volumen de negocios. Asimismo (y esto es *per se* propio de una tarifa impositiva progresiva y, por tanto, inherente al sistema), también se persigue una cierta «función redistributiva» cuando se grava en mayor medida a los operadores más fuertes económicamente que a los operadores económicamente más débiles (consecuencia del principio del Estado social). La Comisión también reconoce como causa de justificación la «finalidad redistributiva» en relación con la naturaleza progresiva del impuesto sobre la renta en su Comunicación de 19 de julio de 2016 relativa al «concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107 TFUE, apartado 1» (en lo sucesivo, «Comunicación»). (126)

181. Además, del proceso legislativo descrito al Tribunal de Justicia se desprende que se pretende también evitar la no tributación de las empresas con un elevado volumen de negocios que no aportan o solo aportan poco a los ingresos procedentes del impuesto sobre sociedades en Hungría. Desde el punto de vista del Derecho fiscal, ninguno de estos objetivos es un objetivo ajeno al sistema.

182. Contrariamente a lo que al parecer opina la Comisión, gravar la renta en función del beneficio tampoco es la única forma correcta de tributación, como también ha declarado recientemente el Tribunal de Justicia, (127) sino solo una de las *técnicas* para determinar numéricamente y gravar de un modo uniforme la capacidad económica del contribuyente que debe ser gravada (véase el punto 100 de las presentes conclusiones).

183. Es posible que, como la Comisión ha señalado con ahínco en la vista, un cálculo del beneficio a partir de una comparación del patrimonio empresarial sea más preciso que atender al volumen de negocios neto. Sin embargo, en la normativa sobre ayudas estatales no se pregunta por el sistema tributario más preciso, sino si hay un efecto distorsionador de la competencia entre

dos competidores. Y no se produce dicho efecto si con el mismo volumen de negocios hay que pagar el mismo impuesto. Si con un mayor volumen de negocios hay que pagar un impuesto más elevado, existirá la misma «diferencia de trato» que si por un beneficio más elevado hay que pagar un impuesto más elevado. Puede decirse que esto es indiscutible en el caso de un tipo impositivo proporcional (en tal caso se paga un impuesto más elevado en términos absolutos), y, en el caso de un tipo impositivo progresivo (en tal caso, tanto en términos absolutos como en términos relativos, se paga un impuesto más elevado), deriva de las razones propias del sistema fiscal ya mencionadas.

184. La cuantía del volumen de negocios es indicativa (al menos no de un modo manifiestamente erróneo) de cierta capacidad financiera (véanse al respecto los puntos 118 y siguientes de las presentes conclusiones). En ese sentido, como la propia Comisión muestra con la propuesta de un impuesto sobre servicios digitales, (128) el volumen de negocios puede considerarse también un indicador (menos afinado) de una fuerza económica superior y, por tanto, de una mayor capacidad financiera.

185. Tampoco hay que nada que objetar desde el punto de vista del procedimiento administrativo si, mediante un umbral, se reduce el número de establecimientos comerciales sujetos al impuesto y que, por tanto, deban ser controlados. Así, por ejemplo, el Derecho de la Unión en materia del impuesto sobre el valor añadido tampoco grava a las llamadas pequeñas empresas (es decir, empresas cuyo volumen de negocios no supera un determinado «umbral de exención») (véanse los artículos 282 y siguientes de la Directiva IVA).

186. Además, para los fines que se persiguen con la Ley es perfectamente lógico basarse en el volumen de negocios y no en el beneficio, porque el primero es más fácil de determinar (administración sencilla y efectiva) (129) y se presta menos a la elusión que, por ejemplo, los beneficios (véase el punto 123 de las presentes conclusiones). También la prevención de los abusos en la legislación fiscal puede constituir una causa de justificación en el marco de la normativa sobre ayudas estatales, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia. (130)

187. En mi opinión, también la idea del principio de Estado social, que la Unión Europea reconoce en el artículo 3 TUE, apartado 3, justifica un tipo impositivo progresivo que, también en términos relativos, grava más a los contribuyentes con mayor capacidad financiera que a los que tienen menor capacidad financiera. Así ocurre desde el luego en el caso de un impuesto que se aplica también a las personas físicas (artículo 3, apartados 1 y 2, de la Ley relativa al impuesto específico).

3. Resultado

188. Como consecuencia de ello, el menor gravamen medio (en este caso, de las empresas con un menor volumen de negocios) que necesariamente implica una tarifa impositiva progresiva no constituye una ventaja selectiva para estas empresas.

VI. Conclusión

189. En virtud de las consideraciones que preceden, propongo responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) del siguiente modo:

«1) La diferencia de imposición resultante de una tarifa progresiva no constituye una restricción indirecta de la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE. Esto también se aplica si, en el caso de un impuesto que grava la renta en función del volumen de negocios, las empresas más grandes resultan gravadas en mayor medida

y estas se encuentran de hecho en manos principalmente de accionistas extranjeros. Solamente se aplicaría otra cosa si se puede demostrar que el Estado miembro ha incurrido en abuso de Derecho. No ocurre así en el presente asunto.

2) La diferencia de imposición resultante de una tarifa progresiva no constituye una ventaja selectiva en favor de las empresas con menor volumen de negocios (es decir, no es una ayuda estatal), ni una empresa con mayor volumen de negocios puede invocarla para eludir sus propias obligaciones fiscales.

3) El impuesto específico húngaro, como impuesto directo sobre la renta basado en el volumen de negocios, no tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, de modo que el artículo 401 de la Directiva IVA no se opone a él.»

1 Lengua original: alemán.

2 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].

3 Véanse, entre otras, 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); de 26 de abril de 2018, ANGED (C?236/16 y C?237/16, EU:C:2018:291), y de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47).

4 También un tipo impositivo proporcional combinado con un mínimo exento da lugar a un efecto fiscal progresivo. Así, por ejemplo, el tipo impositivo medio en el caso de un impuesto proporcional del 10 % y un mínimo exento de 10 000 es exactamente del 0 % para unos ingresos de 10 000, del 5 % para unos ingresos de 20 000 y del 9 % para unos ingresos de 100 000.

5 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

6 Sentencias de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros (C?475/17, EU:C:2018:636), apartados 29 y siguientes; de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629), apartado 18, y de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros (C?338/97, C?344/97 y C?390/97, EU:C:1999:285), apartados 13 a 20.

7 DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3 (en lo sucesivo, «Primera Directiva»).

8 Sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629), apartado 19.

9 En un primer momento con la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), más adelante con la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

10 Sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629), apartado 21.

- 11 Sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629), apartado 22 *in fine*.
- 12 Sentencias de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros (C?475/17, EU:C:2018:636), apartado 37; de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629), apartado 26; de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros (C?308/01, EU:C:2004:252), apartado 32, y de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading (C?200/90, EU:C:1992:152), apartados 11 y 14.
- 13 Sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629), apartado 28; de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros (C?338/97, C?344/97 y C?390/97, EU:C:1999:285), apartado 21, y de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C?347/90, EU:C:1992:200), apartado 12.
- 14 Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).
- 15 Acerca de este requisito, véanse, entre otras, las sentencias de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros (C?475/17, EU:C:2018:636), apartados 46 y 47 —perjudicial cuando no haya certeza de que será repercutido—, y de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629), apartado 33.
- 16 Sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544), apartado 40; de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C?80/94, EU:C:1995:271), apartado 16, y de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), apartado 21.
- 17 Sentencias de 4 de julio de 2018, NN (C?28/17, EU:C:2018:526), apartado 17; de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company y otros (C?80/12, EU:C:2014:200), apartado 17, y de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544), apartado 41.
- 18 Sentencia de 2 de octubre de 2008, Heinrich Bauer Verlag (C?360/06, EU:C:2008:531), apartado 25, y de 14 de diciembre de 2000, AMID (C?141/99, EU:C:2000:696), apartado 20; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C?233/16, EU:C:2017:852), punto 40.
- 19 Sentencias de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company y otros (C?80/12, EU:C:2014:200), apartado 23, y de 6 de septiembre de 2012, Philips Electronics (C?18/11, EU:C:2012:532), apartado 39; véase en este sentido también la sentencia de 12 de abril de 1994, Halliburton Services (C?1/93, EU:C:1994:127), apartados 18 y ss.
- 20 Sentencias de 21 de mayo de 2015, Verder LabTec (C?657/13, EU:C:2015:331), apartado 34; de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania (C?591/13, EU:C:2015:230), apartado 56 y jurisprudencia citada, y de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785), apartado 36.
- 21 Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en los asuntos X (C?498/10, EU:C:2011:870), punto 28; Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531), puntos 82 y ss.; X (C?686/13, EU:C:2015:31), punto 40; C (C?122/15, EU:C:2016:65), punto 66, y ANGED (C?233/16, EU:C:2017:852), punto 28.
- 22 Véanse la sentencia de 14 de abril de 2016, Sparkasse Allgäu (C?522/14, EU:C:2016:253),

apartado 29; el auto de 4 de junio de 2009, KBC?bank (C?439/07 y C?499/07, EU:C:2009:339), apartado 80, y la sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services (C?298/05, EU:C:2007:754), apartados 51 y 53.

23 Sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47).

24 Sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47), apartados 39 y ss.

25 Sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47), apartado 34.

26 Véanse en este sentido también mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531), punto 49.

27 Sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280), apartado 30; de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47), apartado 30; de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C?254/97, EU:C:1999:368), apartado 13, y de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), apartado 26.

28 Véanse las sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280), apartado 31; de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47), apartado 39; de 22 de marzo de 2007, Talotta (C?383/05, EU:C:2007:181), apartado 32; de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C?254/97, EU:C:1999:368), apartado 13; de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C?330/91, EU:C:1993:303), apartado 15, y de 7 de julio de 1988, Stanton y L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378), apartado 9; véanse también las sentencias de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632), apartado 48, acerca de la libre prestación de servicios, y de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112), apartado 28, acerca del artículo 95 del Tratado CEE.

29 Sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C?570/07 y C?571/07, EU:C:2010:300), apartado 119.

30 Sentencia de 22 de marzo de 2007, Talotta (C?383/05, EU:C:2007:181), apartado 32; en un sentido similar también la sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C?570/07 y C?571/07, EU:C:2010:300), apartado 119.

31 Véase la sentencia de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C?254/97, EU:C:1999:368), apartado 13.

32 Véase la sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C?570/07 y C?571/07, EU:C:2010:300), apartado 119, acerca de la libertad de establecimiento; acerca de la libre circulación de trabajadores véanse también las sentencias de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner (C?496/15, EU:C:2017:152), apartado 36; de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C?514/12, EU:C:2013:799), apartado 26; de 28 de junio de 2012, Erny (C?172/11, EU:C:2012:399), apartado 41, y de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Alemania (C?269/07, EU:C:2009:527).

33 En ese sentido, las sentencias de 9 de mayo de 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185), apartado 14, y de 5 de diciembre de 1989, Comisión/Italia (C?3/88, EU:C:1989:606), apartado 9, acerca de la libertad de establecimiento.

34 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi

(C?385/12, EU:C:2013:531), punto 40; en el asunto ANGED (C?233/16, EU:C:2017:852), punto 38, y en el asunto Memira Holding (C?607/17, EU:C:2019:8), punto 36.

35 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531), punto 41.

36 Sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47), apartado 45.

37 En aquel asunto, el tipo impositivo más alto era del 2,4 %, mientras que los tipos en los tramos inferiores eran del 0 %, del 0,1 % y del 0,4 %; véase la sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47), apartado 8.

38 En la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280), apartado 38, el Tribunal de Justicia parece haber asumido que el 61,5 % o el 52 % no son suficientes para apreciar una discriminación indirecta, sin concretar qué umbral debería haberse alcanzado.

39 Véanse las sentencias de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner (C?496/15, EU:C:2017:152), apartado 36, acerca de la libre circulación de trabajadores; de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C?514/12, EU:C:2013:799), apartado 26; de 28 de junio de 2012, Erny (C?172/11, EU:C:2012:399), apartado 41; de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C?570/07 y C?571/07, EU:C:2010:300), apartado 119, acerca de la libertad de establecimiento; de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Alemania (C?269/07, EU:C:2009:527), y de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C?254/97, EU:C:1999:368), apartado 13. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C?233/16, EU:C:2017:852), punto 38, y en el asunto Memira Holding (C?607/17, EU:C:2019:8), punto 36; todavía en otro sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531), puntos 42 y ss.

40 Sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C?570/07 y C?571/07, EU:C:2010:300), apartado 122.

41 Conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Austria/Alemania (C?591/17, EU:C:2019:99), punto 47.

42 Sentencia de 9 de mayo de 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185), apartados 14 y 16.

43 Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto Memira Holding (C?607/17, EU:C:2019:8), punto 38.

44 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531), punto 51.

45 En ese mismo sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531), punto 51.

46 Conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Austria/Alemania (C?591/17, EU:C:2019:99), punto [72], que, en referencia a la sentencia de 16 de septiembre de 2004, Comisión/España (C?227/01, EU:C:2004:528), apartados 56 y ss., señalan acertadamente que la valoración en el marco de un procedimiento por incumplimiento es de carácter objetivo. Pues bien, nada distinto cabe aplicar a una petición de decisión prejudicial, ya que en ambos casos se trata de valorar la discriminación.

47 Véanse, entre otras, las reservas tan acertadas que se formulan en las conclusiones del

Abogado General Wahl presentadas en el asunto Austria/Alemania (C-591/17, EU:C:2019:99), puntos 70 y ss.

48 Véase, por ejemplo, la sentencia de 5 de julio de 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), apartado 38.

49 Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO 2016, L 193, p. 1).

50 Conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Wightman y otros (C-621/18, EU:C:2018:978), puntos 153 y 170.

51 Sentencia de 6 de marzo de 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158), apartado 34; Dictamen 2/13 (Adhesión de la Unión al CEDH), de 18 de diciembre de 2014 (EU:C:2014:2454), apartados 168 y 173; Dictamen 1/09 (Acuerdo de creación de un sistema unificado de resolución de litigios en materia de patentes), de 8 de marzo de 2011 (EU:C:2011:123), apartado 68.

52 Las declaraciones de políticos, en particular durante una campaña electoral, no son suficientes, como acertadamente se destaca en las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Austria/Alemania (C-591/17, EU:C:2019:99), puntos 70 y 71. Y lo mismo sucede con los debates parlamentarios públicos.

53 Este fenómeno se refiere, de forma simplificada, a la creatividad fiscal de los denominados grupos empresariales multinacionales, que, en el marco de los sistemas fiscales actuales, tienen posibilidades (legales) de reducir al mínimo sus bases imponibles en los países con altos impuestos y de trasladar beneficios a países con tipos impositivos más bajos (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

54 Véase el «Action Plan on base Erosion and Profit shifting» de la OCDE, disponible en <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, p. 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.»

55 Véase entre otros el considerando 23 de la 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], y la exposición de motivos en la página 2 de la propuesta, según la cual las normas en vigor relativas al impuesto sobre sociedades no son adecuadas para la economía digital.

56 Así lo señala también con acierto el Abogado General Wahl en sus conclusiones presentadas en el asunto Austria/Alemania (C-591/17, EU:C:2019:99), punto 70: «En este sentido, es irrelevante que algunos políticos alemanes declarasen abiertamente, en la campaña electoral, que introducirían una tasa para los conductores extranjeros que usaran las autopistas alemanas. Tales declaraciones probablemente sean una manifestación (parafraseando una famosa cita) de un fantasma que recorre Europa en los últimos años: el fantasma del populismo y el soberanismo.»

57 Es interesante señalar que la Comisión justifica la tarifa escalonada del impuesto sobre servicios digitales previsto indicando que el «umbral también permite excluir del nuevo impuesto a las pequeñas empresas y las empresas emergentes, para las que las cargas de cumplimiento vinculadas al mismo podrían tener un efecto desproporcionado», considerando 23 de la 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].

58 Véase asimismo en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2019, Polonia/Comisión (T?836/16 y T?624/17, EU:T:2019:338), apartados 75 y ss.

59 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].

60 Véase, como ejemplo más reciente, la sentencia de 4 de julio de 2018, NN (C?28/17, EU:C:2018:526), apartados 31 a 38, así como la abundante jurisprudencia citada en el apartado 31 de dicha sentencia.

61 Véanse, a este respecto, mis conclusiones presentadas en el asunto Nordea Bank (C?48/13, EU:C:2014:153), puntos 21 a 28, y en el asunto A (C?123/11, EU:C:2012:488), puntos 40 y 41. En esa misma dirección también mis conclusiones presentadas en los asuntos acumulados Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen y otros (C?39/13 a C?41/13, EU:C:2014:104), punto 32; en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531), punto 59; en el asunto Memira Holding (C?607/17, EU:C:2019:8), punto 46, y en el asunto Holmen (C?608/17, EU:C:2019:9), punto 38.

62 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Nordea Bank (C?48/13, EU:C:2014:153), punto 25 y jurisprudencia citada.

63 Véanse las sentencias de 4 de julio de 2013, Argenta Spaarbank (C?350/11, EU:C:2013:447), apartados 18 a 34; de 23 de octubre de 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C?157/07, EU:C:2008:588), apartados 27 a 39, y de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium (C?414/06, EU:C:2008:278), apartados 18 a 26.

64 Sentencias de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47), apartado 42; de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C?400/08, EU:C:2011:172), apartado 73, y de 5 de octubre de 2004, CaixaBank France (C?442/02, EU:C:2004:586), apartado 17.

65 Sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47), apartado 44.

66 De los apartados 30 y 71 de sus observaciones escritas se desprende que la Comisión reconoce en principio esta causa de justificación y simplemente considera que no se cumple en el presente caso.

67 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531), punto 60, así como mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C?233/16, EU:C: 2017:852), punto 44.

68 Sentencia de 12 de junio de 2018, Bevola y Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424), apartados 49 y 50.

69 Véanse, por ejemplo, entre otros, el artículo 4, apartado 5, de la Constitución griega, el artículo 53, apartado 1, de la Constitución italiana, el artículo 31, apartado 1, de la Constitución española, el artículo 24, apartado 1, de la Constitución chipriota y, en particular, también los artículos O y XXX de la Ley Fundamental húngara.

70 Por ejemplo, en Alemania, entre otros, Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional), sentencia de 15 de enero de 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609), apartados 55 y ss.

71 Véase el artículo 4 del Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 260/68 del Consejo, de 29 de febrero de 1968, por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas (DO 1968, L 56, p. 8; EE 01/01, p. 129), con un tipo impositivo progresivo del 8 % al 45 %.

72 Sentencias de 17 de julio de 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartado 25; de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 42; de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), apartado 27; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), apartado 47; de 13 de diciembre de 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762), apartado 23, y de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartado 35.

73 Sentencias de 11 de junio de 2015, Berlington Hungary y otros (C-98/14, EU:C:2015:386), apartado 64; de 12 de julio de 2012, HIT y HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454), apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 17 de noviembre de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709), apartado 42.

74 Véanse las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Gambelli y otros (C-243/01, EU:C:2003:597), apartado 63; de 21 de septiembre de 1999, Läärä y otros (C-124/97, EU:C:1999:435), apartados 14 y 15, y de 24 de marzo de 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), apartado 61, todas ellas sobre juegos de azar, así como de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), apartados 48 y ss., en materia de legislación alimentaria.

75 Acerca del criterio equivalente de examen para evaluar la actuación de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros, véase también la sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), apartado 47.

76 Véanse en este sentido mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852) y las sentencias del Tribunal de Justicia de 4 de mayo de 2016, Polonia/Parlamento y Consejo (C-358/14, EU:C:2016:323), apartado 79, y de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741), apartado 123 y jurisprudencia citada, sobre el margen de decisión del legislador de la Unión, que son trasladables al legislador nacional. Sobre el criterio equivalente de examen para evaluar la actuación de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros, también la sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), apartado 47.

77 Por el contrario, en la motivación del impuesto sobre servicios digitales propuesto por la Comisión, basado en el volumen de negocios, se afirma, en el considerando 23, que el umbral basado en el volumen de negocios debería permitir limitar la aplicación del impuesto a las empresas de cierta envergadura, que son aquellas que se apoyan en gran medida en la explotación de una sólida posición en el mercado. Además, se afirma que el umbral permite excluir del nuevo impuesto a las pequeñas empresas y las empresas emergentes, para las que las cargas de cumplimiento vinculadas al mismo podrían tener un efecto desproporcionado. En la fundamentación relativa a este aspecto (pp. 11 y 12), la Comisión señala expresamente que estas empresas (con un mayor volumen de negocios), debido a su posición en el mercado, están en condiciones de beneficiarse en mayor medida, relativamente, de sus modelos de negocio que las

empresas más pequeñas. Debido a esta «capacidad económica», tales empresas se consideran particularmente «merecedoras de pagar impuestos» y quedan sujetas al impuesto.

78 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 61. Véanse también, en este sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), punto 57.

79 Considerando 23 de la 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].

80 Así, ya en las sentencias de 30 de junio de 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498), apartado 33; de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324), apartado 48; de 15 de febrero de 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84), apartado 54; de 22 de enero de 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28), apartado 50; de 8 de julio de 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419), apartado 45, y de 11 de julio de 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303), apartado 21.

81 Sentencias de 21 de diciembre de 2011, Comisión/Polonia (C-271/09, EU:C:2011:855), apartado 58, y de 11 de octubre de 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594), apartado 82 y jurisprudencia citada.

82 Sentencias de 30 de junio de 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498), apartado 33; de 22 de enero de 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28), apartado 50; de 9 de noviembre de 2010, Volker y Markus Schecke y Eifert (C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662), apartados 76 y ss., y de 12 de julio de 2001, Jippes y otros (C-189/01, EU:C:2001:420), apartado 81.

83 Sentencias de 6 de octubre de 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), apartado 21; de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartados 43 y ss.; 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), apartados 42 y ss., y de 20 de septiembre de 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456), apartado 80 y jurisprudencia citada.

84 Acerca de la relevancia de esta cuestión, véase, entre muchas, la sentencia de 27 de octubre de 2005, Distribution Casino France y otros (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), apartados 40, 41 y 45 y ss.

85 Sentencia de 15 de junio de 2006 (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartados 25 y 26.

86 Sentencia de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartado 43.

87 Sentencia de 6 de noviembre de 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci (C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873), apartados 90 y ss.

88 Sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Reglamento del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [108 TFUE] (DO 1999, L 83, p. 1).

90 Sentencia de 6 de noviembre de 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci (C-622/16 P a C-624/16 P,

EU:C:2018:873), apartado 79; véase, en este sentido, si bien en otro contexto, la sentencia de 3 de marzo de 2016, Daimler (C?179/15, EU:C:2016:134), apartado 42.

91 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).

92 Sentencia de 15 de junio de 2006 (C?393/04 y C?41/05, EU:C:2006:403), apartados 43 y ss.

93 Así expresamente, en un caso similar, la sentencia de 6 de octubre de 2015, Finanzamt Linz (C?66/14, EU:C:2015:661), apartados 21 y ss.

94 Sentencias de 6 de octubre de 2015, Finanzamt Linz (C?66/14, EU:C:2015:661), apartado 21; de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C?393/04 y C?41/05, EU:C:2006:403), apartados 43 y ss.; 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), apartados 42 y ss., y de 20 de septiembre de 2001, Banks (C?390/98, EU:C:2001:456), apartado 80 y jurisprudencia citada.

95 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.

96 Conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto A?Brauerei (C?374/17, EU:C:2018:741), puntos 66 y 67.

97 «Procede señalar, a este respecto, que la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal precisa, en el punto 139, que la naturaleza progresiva del impuesto sobre la renta y su finalidad redistributiva pueden constituir justificaciones por razón de la naturaleza o de la estructura general del régimen de que se trate.»

98 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.

99 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.

100 Sentencias de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C?74/16, EU:C:2017:496), apartado 66; de 14 de enero de 2015, Eventech (C?518/13, EU:C:2015:9), apartado 33; 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, y de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C?387/92, EU:C:1994:100), apartado 13.

101 Véanse, entre otras, las sentencias actuales y las conclusiones presentadas al respecto: sentencia de 19 de diciembre de 2018, A?Brauerei (C?374/17, EU:C:2018:1024) y las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto A?Brauerei (C?374/17, EU:C:2018:741); sentencia de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C?203/16 P, EU:C:2018:505) y las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Andres/Comisión (C?203/16 P, EU:C:2017:1017); y 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), con mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C?233/16, EU:C:2017:852), en los asuntos acumulados ANGED (C?234/16 y C?235/16, EU:C:2017:853) y en los asuntos acumulados ANGED (C?236/16 y C?237/16, EU:C:2017:854).

102 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.

103 Sentencia de 21 de diciembre de 2016, (C?20/15 P y C?21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 73, 74 y 86 y ss.

104 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.

105 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.

106 En el mismo sentido las conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Bélgica/Comisión (C?270/15 P, EU:C:2016:289), punto 28, que califica esta cuestión de «más bien académica».

107 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.

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

109 En el mismo sentido las conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Bélgica/Comisión (C?270/15 P, EU:C:2016:289), punto 27; acerca de la carga de la prueba de la Comisión, sentencias de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C?203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 84; de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL (C?15/14 P, EU:C:2015:362), apartado 59, y de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos (C?279/08 P, EU:C:2011:551), apartado 62; acerca de la carga de la prueba del Estado miembro, sentencias de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C?203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 87; 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 146; de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos (C?279/08 P, EU:C:2011:551), apartado 62, y de 29 de abril de 2004, Países Bajos/Comisión (C?159/01,

EU:C:2004:246), apartado 43.

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

111 Sentencias de 26 de abril de 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280), apartados 50 y ss.; de 26 de abril de 2018, ANGED (C?234/16 y C?235/16, EU:C:2018:281), apartados 43 y ss., y de 26 de abril de 2018, ANGED (C?236/16 y C?237/16, EU:C:2018:291), apartados 38 y ss.

112 Véanse, entre otras, las sentencias de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C?522/13, EU:C:2014:2262), apartado 22; 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 junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C?393/04 y C?41/05, EU:C:2006:403), apartado 29, y de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad (30/59, EU:C:1961:2), p. 43.

113 Véase, ya en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, P (C?6/12, EU:C:2013:525), apartados 22 a 27.

114 Sentencia 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.

115 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).

116 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 149.

117 Véanse las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto A?Brauerei (C?374/17, EU:C:2018:741), las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Andres/Comisión (C?203/16 P, EU:C:2017:1017) y mis conclusiones presentadas en el asunto ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280), en los asuntos acumulados ANGED (C?234/16 y C?235/16, EU:C:2017:853) y en los asuntos acumulados ANGED (C?236/16 y C?237/16, EU:C:2017:854).

118 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.

119 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.

120 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.

121 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 104.

122 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.

123 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 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.

124 Sentencias de 28 de junio de 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Comisión (C?203/16 P, EU:C:2018:505), apartado 91; 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.

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

126 Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [DO 2016, C 262, p. 1 (31), apartado 139].

127 Sentencia de 16 de mayo de 2019, Polonia/Comisión (T?836/16 y T?624/17, EU:T:2019:338), apartados 65 y ss.

128 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].

129 La propia Comisión también considera que la «gestionabilidad administrativa» es una causa de justificación [véase DO 2016, C 262, p. 1 (31), apartado 139].

130 Sentencia de 19 de diciembre de 2018, A?Brauerei (C?374/17, EU:C:2018:1024), apartado 51; en un sentido similar la sentencia de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros

(C-308/01, EU:C:2004:252), apartados 73 y ss.