

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073223

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA***Sentencia de 16 de mayo de 2019**Sala Novena ampliada**Asuntos n.º T-836/16 y T-624/17 acumulados***SUMARIO:**

**Ayudas de Estado. Impuestos sobre los beneficios de las sociedades.** *Impuesto polaco en el sector del comercio minorista. Requisito de selectividad.* Procede examinar la cuestión de la determinación del régimen fiscal «normal» con respecto al cual debe buscarse en principio la existencia, o no, de una ventaja selectiva. En las Decisiones impugnadas, la Comisión identificó un régimen «normal» o bien incompleto, sin tipos impositivos, o bien hipotético, con un tipo impositivo único, lo que constituye un error de Derecho. La Comisión no se limitó a considerar que la estructura progresiva del impuesto controvertido constituía una excepción a un régimen «normal», identificado en el presente asunto de forma incompleta o hipotética, sino que también motivó, esencialmente, la existencia de una ventaja selectiva en favor de las empresas con un bajo volumen de negocios basándose en la STJCE, de 15 de noviembre de 2011, asuntos núms. C-106/09 P y C-107/09 P (acumulados) (NFJ044770), que se refería a un régimen fiscal en sí mismo discriminatorio a la vista del objetivo que se supone debía perseguir, en otras palabras, a la vista de su naturaleza. En el presente asunto, la Comisión consideró que la estructura del impuesto en el sector del comercio minorista, con sus tipos progresivos y sus tramos, era contraria al objetivo perseguido por dicho impuesto y tenía, a este respecto, efectos discriminatorios entre las empresas de ese sector. Contrariamente a lo que sostiene la Comisión, la concepción del impuesto controvertido, caracterizada por una estructura de imposición progresiva, era en principio coherente con ese objetivo, pese a que el impuesto en cuestión era un impuesto sobre el volumen de negocios. La Comisión cometió otro error al considerar como objetivo del impuesto sobre el comercio minorista un objetivo distinto del que fue esgrimido por las autoridades polacas. Las estructuras progresivas de tributación, incluidas aquellas con deducciones de la base imponible -que no son excepcionales en la fiscalidad de los Estados miembros-, no implican por sí mismas la existencia de elementos de ayudas de Estado. La Comisión no ha conseguido acreditar en las Decisiones impugnadas la existencia de una ventaja selectiva que introduzca una diferenciación entre operadores que se encuentran, habida cuenta del objetivo fijado por el legislador polaco al impuesto en el sector del comercio minorista, en una situación fáctica y jurídica comparable. Los errores que ha cometido respecto a la determinación del régimen fiscal «normal», al objetivo de este y a la existencia por su propia naturaleza, en su opinión, de ventajas selectivas en el contexto de una estructura de tributación progresiva sobre el volumen de negocios no le han permitido comprobar si la estructura progresiva adoptada de forma concreta llevaba, habida cuenta del objetivo del impuesto controvertido, a tratar de forma diferente a empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, por ejemplo comprobando de manera adecuada si la tributación sectorial en cuestión no recaía en realidad sobre una parte muy insuficiente de la actividad que debía abarcar, generando así una ventaja selectiva en favor de las empresas que no quedan englobadas en dicha parte, pese a tener una actividad importante en ese ámbito. El Tribunal concluye pues que procede la anulación de las Decisiones impugnadas.

**PRECEPTOS:**

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 63, 107 y 108.

**PONENTE:***Don. JL. Madise.*

En los asuntos acumulados T-836/16 y T-624/17,

**República de Polonia**, representada por los Sres. B. Majczyna y M. Rzotkiewicz y la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska,, en calidad de agentes,

parte demandante,

apoyada por

Hungría, representada, en el asunto T-836/16, por los Sres. M. Fehér y G. Koós y la Sra. E. Tóth, y, en el asunto T-624/17, por los Sres. Fehér y Koós, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

contra

**Comisión Europea**, representada por la Sra. K. Herrmann y el Sr. P.-J. Loewenthal, en calidad de agentes,

parte demandada,

que tienen por objeto sendos recursos basados en el artículo 263 TFUE por el que se solicita la anulación, por una parte, de la Decisión C(2016) 5596 final de la Comisión, de 19 de septiembre de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) -Polonia -Impuesto polaco en el sector del comercio minorista, por la que se incoa el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, respecto de esta medida, y, por otra parte, de la Decisión (UE) 2018/160 de la Comisión, de 30 de junio de 2017, relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ejecutada por Polonia en concepto de impuesto al comercio minorista (DO 2018, L 29, p. 38), por la que se da por concluido el procedimiento y con arreglo a la cual dicha medida constituye una ayuda estatal incompatible con el mercado interior y fue ejecutada de forma ilegal,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Novena ampliada),

integrado por el Sr. S. Gervasoni, Presidente, y los Sres. L. Madise (Ponente) y R. da Silva Passos, la Sra. K. Kramarczyk-Szaładzińska, y el Sr. C. Mac Eochaidh, Jueces;

Secretario: Sr. F. Oller, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de septiembre de 2018;

dicta la siguiente

## Sentencia

### Antecedentes del litigio

1. A principios de 2016, el Gobierno polaco consideró introducir un nuevo impuesto en el sector de la venta al por menor de mercancías. Si bien un determinado número de aspectos de este impuesto debían ser objeto de distintas consultas, el principio adoptado era el de un impuesto cuya base imponible sería el volumen de negocios y que tendría carácter progresivo.

2. Informada de este proyecto, la Comisión Europea remitió a las autoridades polacas solicitudes de información y, haciendo referencia a la postura que dicha institución había adoptado en julio de 2015 con respecto a una modificación de la tasa de inspección de la cadena alimentaria aplicada en Hungría, que adoptó también el principio de la tributación progresiva sobre el volumen de negocios, indicó:

«Los tipos impositivos progresivos sobre el volumen de negocios que pagan las empresas están, de hecho, vinculados al tamaño de la empresa y no a su rentabilidad o solvencia. Suponen una discriminación entre empresas y pueden provocar graves perturbaciones del mercado. En la medida en que establecen una diferencia de trato entre empresas, han sido considerados selectivos. Dado que se cumplen todas las condiciones a que se refiere el artículo 107 TFUE, apartado 1, [constituyen ayudas de Estado en el sentido de dicho artículo].»

**3.** El 6 de julio de 2016, el Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Parlamento de la República de Polonia) adoptó la Ley sobre el Impuesto en el Sector del Comercio Minorista, cuyas características esenciales fueron en definitiva las siguientes. El sector afectado es el de la venta al por menor de mercancías al consumidor persona física. Los sujetos pasivos son todos los minoristas independientemente de su estatuto jurídico. La base imponible está constituida por el volumen de negocios mensual por encima de 17 millones de eslotis (PLN), es decir, alrededor de 4 millones de euros. El tipo impositivo es el 0,8 % para el tramo de volumen de negocios mensual comprendido entre 17 y 170 millones de PLN y el 1,4 % para el tramo de volumen de negocios mensual por encima de aquel. La Ley en cuestión entró en vigor el 1 de septiembre de 2016.

**4.** Tras algunos intercambios entre las autoridades polacas y la Comisión, esta inició el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, respecto a la medida en cuestión mediante Decisión de 19 de septiembre de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (en lo sucesivo, «Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-»). Mediante esta Decisión, la Comisión no solo emplazó a los interesados a que presentasen sus observaciones, sino que también requirió, sobre la base del artículo 13, apartado 1, del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9), a las autoridades polacas que suspendieran inmediatamente la «aplicación del tipo progresivo del impuesto hasta que la Comisión adopte una decisión sobre su compatibilidad con el mercado interior».

**5.** A lo largo del procedimiento, las autoridades polacas, que suspendieron efectivamente la aplicación de la medida controvertida, cuestionaron su calificación como ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**6.** Además, en paralelo a la continuación de las conversaciones con la Comisión, el Gobierno polaco solicitó al Tribunal la anulación de la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada- (asunto T-836/16).

**7.** La Comisión concluyó el procedimiento mediante la Decisión (UE) 2018/160, de 30 de junio de 2017, relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ejecutada por Polonia en concepto de impuesto al comercio minorista (DO 2018, L 29, p. 38; en lo sucesivo, «Decisión final -segunda Decisión impugnada-»). En ella, la Comisión indicó que la medida controvertida constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y que había sido ejecutada ilegalmente. Las autoridades polacas debían cancelar definitivamente todos los pagos suspendidos en virtud de la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-. Dado que la medida en cuestión no se había aplicado de forma concreta, la Comisión consideró que no procedía recuperar ayudas de los beneficiarios.

**8.** El Gobierno polaco ha solicitado también al Tribunal la anulación de la Decisión final -segunda Decisión impugnada-(asunto T-624/17).

**9.** En lo sustancial, en la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-y en la Decisión final -segunda Decisión impugnada-(en lo sucesivo, conjuntamente, «Decisiones impugnadas»), la Comisión justificó esencialmente, aunque con una argumentación completada en algunos aspectos en la Decisión final -segunda Decisión impugnada-, la calificación de la medida controvertida como ayuda estatal de la siguiente manera, habida cuenta de la definición que figura en el artículo 107 TFUE, apartado 1.

**10.** En primer lugar, en cuanto a la imputabilidad de la medida controvertida al Estado y a su financiación mediante fondos estatales, la Comisión consideró que algunas de las empresas afectadas, a saber, aquellas con un bajo volumen de negocios, disfrutaban, en virtud de la Ley sobre el Impuesto en el Sector del Comercio

Minorista, de un trato fiscal favorable respecto a otras empresas sujetas a este impuesto y que la renuncia del Estado a los recursos fiscales que habría obtenido si todas las empresas hubieran sido gravadas con el mismo tipo efectivo medio implicaba una transferencia de fondos estatales a las empresas favorecidas.

**11.** En cuanto a la existencia de una ventaja, la Comisión recordó que las medidas que alivian las cargas normalmente soportadas por las empresas proporcionan, al igual que las prestaciones positivas, una ventaja. Según la Comisión, en el presente asunto, los tipos impositivos medios nulos o inferiores de las empresas con un bajo volumen de negocios en comparación con los tipos impositivos medios más elevados de las empresas con un volumen de negocios más importante otorgaron una ventaja a las primeras. En la Decisión final —segunda Decisión impugnada—, la Comisión añadió que las estructuras de distribución organizadas conforme al principio de establecimientos franquiciados se veían favorecidas respecto a las estructuras integradas de distribución, ya que en el primer caso el volumen de negocios estaba dividido en tantas partes como franquiciados, mientras que en el segundo caso estaba agregado.

**12.** En cuanto al hecho de que la ventaja identificada favorezca a determinadas empresas (criterio de selectividad), la Comisión expuso que, en el caso de una ventaja fiscal, el examen debía efectuarse en varias fases. En primer lugar, según la Comisión, era necesario determinar el sistema fiscal de referencia; a continuación, examinar si la medida en cuestión constituía una excepción a dicho sistema, al introducir diferenciaciones entre empresas que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos del sistema, se encontrasen en una situación fáctica y jurídica comparable, y, por último, en caso de respuesta afirmativa, determinar si esa excepción estaba justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal de referencia. Una respuesta negativa en la segunda fase o, en su caso, una respuesta afirmativa en la tercera habrían permitido descartar la existencia de una ventaja selectiva en favor de determinadas empresas, mientras que una respuesta afirmativa en la segunda fase y una respuesta negativa en la tercera habrían permitido concluir, por el contrario, que tal ventaja existía.

**13.** En el presente asunto, la Comisión estimó, en primer lugar, que el sistema de referencia era el impuesto sobre el volumen de negocios en el sector del comercio minorista, también respecto a las empresas que tengan un volumen de negocios inferior a 17 millones de PLN, pero sin que forme parte del mismo la estructura progresiva de tributación (los tipos del 0 % -correspondiente al tramo de volumen de negocios no gravado-, del 0,8 % y del 1,4 % y los tramos de volumen de negocios asociados).

**14.** Sobre esta base, la Comisión consideró seguidamente que la estructura progresiva de tributación, en la medida en que implicaba no solo tipos impositivos marginales, sino también tipos impositivos medios, diferentes entre empresas, constituía una excepción al sistema de referencia que debía aplicarse con un tipo impositivo único. En la Decisión final —segunda Decisión impugnada—, la Comisión aportó un ejemplo concreto de la tributación de tres empresas de comercio minorista, la primera con un volumen de negocios mensual de 10 millones de PLN, la segunda de 100 millones de PLN y la tercera de 750 millones de PLN. El tipo impositivo medio de la primera era cero, el de la segunda 0,664 % y el de la tercera 1,246 %.

**15.** Por último, la Comisión consideró que la excepción al sistema de referencia constituido por la estructura progresiva de tributación no estaba justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema. En la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-, la Comisión indicó que los objetivos de política sectorial, como los de política regional, medioambiental o industrial, no podían ser tomados en consideración a este respecto. A la vista de que las autoridades polacas optaron por priorizar el objetivo de redistribución que persigue la estructura progresiva del impuesto, debido a que las empresas con un elevado volumen de negocios podían beneficiarse de economías de escala, de mejores condiciones de suministro o de estrategias fiscales inaccesibles para las empresas más pequeñas, la Comisión indicó que tal objetivo de redistribución no era compatible con un impuesto sobre el volumen de negocios que solo grava a las empresas en función de su volumen de actividad, pero no en función de sus costes, de su rentabilidad, de su capacidad contributiva o de facilidades de las que, según las autoridades polacas, solo las grandes empresas pueden disfrutar. Para la Comisión, un impuesto progresivo sobre el volumen de negocios podría estar justificado para compensar o impedir la aparición de determinados efectos negativos que pudieran resultar de la actividad contemplada (externalidades negativas)

tanto más importantes cuanto mayor sea el volumen de negocios, pero esa situación no se había demostrado en absoluto en este caso.

**16.** Por otra parte, la Comisión señaló que la medida en cuestión falseaba o amenazaba con falsear la competencia y afectaba a los intercambios comerciales entre Estados miembros. A este respecto, señaló en particular que el comercio minorista en Polonia estaba abierto a la competencia, que participaban empresas originarias de otros Estados miembros y que las empresas beneficiarias de los tipos impositivos más bajos disfrutaban así de una ayuda de funcionamiento. La afirmación de las autoridades polacas de que la estructura progresiva de tributación permitía el mantenimiento del pequeño comercio frente a la gran distribución fue interpretada por la Comisión como la prueba de que aquellas pretendían influir en la estructura de la competencia en el mercado.

#### **Procedimiento y pretensiones de las partes**

**17.** La República de Polonia interpuso el recurso de anulación de la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada-el 30 de noviembre de 2016 (asunto T-836/16).

**18.** La Comisión presentó el escrito de contestación el 21 de febrero de 2017.

**19.** El 17 de marzo de 2017, Hungría solicitó intervenir en apoyo de las pretensiones de la República de Polonia. La solicitud fue estimada mediante decisión del Presidente de la Sala Novena del Tribunal de 27 de abril de 2017.

**20.** La República de Polonia, Hungría y la Comisión presentaron, respectivamente, un escrito de réplica, un escrito de formalización de la intervención y un escrito de dúplica el 11 de mayo, el 19 de junio y el 2 de agosto de 2017.

**21.** La República de Polonia interpuso el recurso de anulación de la Decisión final -segunda Decisión impugnada- el 13 de septiembre de 2017 (asunto T-624/17).

**22.** La República de Polonia y la Comisión presentaron observaciones sobre el escrito de formalización de la intervención de Hungría en el asunto T-836/16 el 20 de octubre de 2017.

**23.** Mediante escrito de 21 de noviembre de 2017, la República de Polonia solicitó de forma motivada la celebración de una vista en el asunto T-836/16.

**24.** La Comisión presentó el escrito de contestación en el asunto T-624/17 el 29 de noviembre de 2017.

**25.** El 30 de noviembre de 2017, la Comisión solicitó la acumulación de los asuntos T-836/16 y T-624/17 a efectos de la fase oral del procedimiento.

**26.** El 15 de diciembre de 2017, Hungría solicitó intervenir en apoyo de las pretensiones de la República de Polonia en el asunto T-624/17. La solicitud fue estimada mediante decisión del Presidente de la Sala Novena del Tribunal de 12 de enero de 2018.

**27.** El 20 de febrero de 2018, Hungría presentó el escrito de formalización de la intervención en el asunto T-624/17. La República de Polonia y la Comisión presentaron sus observaciones sobre el mismo respectivamente el 9 y el 19 de abril de 2018.

**28.** Mediante escrito de 15 de mayo de 2018, la República de Polonia solicitó de forma motivada la celebración de una vista en el asunto T-624/17.



**29.** Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal acordó iniciar la fase oral del procedimiento en los asuntos T-836/16 y T-624/17. El Tribunal decidió también formular una pregunta a las partes con el fin de que fuera respondida en dicha fase.

**30.** A propuesta de la Sala Novena, el Tribunal decidió, con arreglo al artículo 28 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, atribuir los asuntos a una Sala ampliada.

**31.** Mediante resolución del Tribunal de 4 de julio de 2018, se acumularon los asuntos T-836/16 y T-624/17 a efectos de la fase oral del procedimiento, con arreglo al artículo 68, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

**32.** En la vista del 26 de septiembre de 2018 se oyeron los informes orales de las partes y sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal. En ese momento, tras oír a las partes, el Presidente de la Sala Novena ampliada del Tribunal acumuló los asuntos T-836/16 y T-624/17 también a efectos de la resolución que ponga fin al procedimiento.

**33.** En el asunto T-836/16, la República de Polonia solicita al Tribunal que:

- Anule la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-.
- Condene en costas a la Comisión.

**34.** En el asunto T-624/17, la República de Polonia solicita al Tribunal que:

- Anule la Decisión final -segunda Decisión impugnada-.
- Condene en costas a la Comisión.

**35.** En los asuntos T-836/16 y T-624/17, la Comisión solicita al Tribunal que:

- Desestime los recursos.
- Condene en costas a la República de Polonia.

**36.** En los asuntos T-836/16 y T-624/17, Hungría solicita que se estimen los recursos.

**37.** En el asunto T-836/16, Hungría solicita, además, que se condene a la Comisión a cargar con las costas en que haya incurrido el Gobierno húngaro.

#### Fundamentos de Derecho

**38.** En el asunto T-836/16, el Gobierno polaco invoca cuatro motivos contra la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada—: en primer lugar, el motivo basado en la existencia de un error de calificación jurídica de la medida considerada ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1; seguidamente, los basados en la infracción del artículo 13, apartado 1, del Reglamento 2015/1589 y del principio de proporcionalidad debido al requerimiento de suspender sin demora la «aplicación del tipo progresivo del impuesto hasta que la Comisión adopte una decisión sobre su compatibilidad con el mercado interior»; por último, el basado en una motivación errónea e insuficiente.

**39.** En el asunto T-624/17, el Gobierno polaco invoca dos motivos contra la Decisión final -segunda Decisión impugnada-: por una parte, el motivo basado en la existencia de un error de calificación jurídica de la medida considerada ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1; por otro lado, el basado en una motivación errónea e insuficiente.

**40.** En el presente asunto, el Tribunal considera oportuno examinar en primer lugar los motivos basados en la existencia, en las Decisiones impugnadas, de un error de calificación jurídica de la medida considerada ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**41.** El Gobierno polaco alega que la Comisión consideró erróneamente que el impuesto en el sector del comercio minorista constituía una medida selectiva en favor de determinadas empresas a causa del carácter progresivo de sus tipos aplicados a la base del volumen de negocios. Por el contrario, en su opinión, se trata de una medida general, no selectiva, o que, eventualmente, podría ser considerada selectiva a primera vista, pero que, al estar justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal en cuestión, no es, en definitiva, selectiva.

**42.** Según expone el Gobierno polaco en una primera serie de alegaciones, no puede considerarse que el impuesto en el sector del comercio minorista tiene, a priori, carácter selectivo, ya que su estructura, que es la causa de su selectividad según la Comisión, no establece ninguna excepción al sistema de referencia en el que se inscribe este impuesto, dado que, en opinión del Gobierno polaco, es un componente de dicho sistema. El Gobierno polaco alega más concretamente lo siguiente.

**43.** El carácter progresivo de los tipos del impuesto en el sector del comercio minorista, que la Comisión considera como la manifestación de una ventaja selectiva en favor de determinadas empresas, forma, por el contrario, en opinión del Gobierno polaco, parte integrante del sistema de referencia, constituido por dicho impuesto con sus características en materia de base imponible, sujeto pasivo, hecho imponible y estructura de los tipos impositivos. Por ello, según el Gobierno polaco, no puede considerarse que el carácter progresivo de los tipos constituya una excepción al sistema de referencia. El citado Gobierno aduce que la Comisión limitó erróneamente el sistema de referencia al impuesto de que se trata sin su estructura de tipos, lo que llevaría a la extraña circunstancia de que el sistema fiscal de referencia que ha identificado no contiene un tipo impositivo «normal» con respecto al cual pueda apreciarse la existencia de una ventaja selectiva, como resulta, según el Gobierno polaco, de los considerandos 26 y 51 de la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-, así como de los considerandos 47 y 49 de la Decisión final -segunda Decisión impugnada-. El Gobierno polaco afirma que la Comisión se limita a considerar que solo debería existir un único tipo impositivo que podría ser fijado eventualmente por las autoridades polacas en el tipo marginal máximo del 1,4 % o en el tipo efectivo medio más elevado establecido para los sujetos pasivos.

**44.** Sin embargo, según el Gobierno polaco, los tipos impositivos, incluso en el caso de una escala progresiva, forman parte necesariamente de cualquier impuesto, como indica también -asegura aquel- la Comisión en el punto 134 de su Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107 [TFUE], apartado 1 (DO 2016, C 262, p. 1; en lo sucesivo, «Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal»). A juicio del Gobierno polaco, al tratar de imponer un tipo impositivo único para un impuesto, la Comisión invade además las competencias fiscales de los Estados miembros.

**45.** El Gobierno polaco destaca que, en el presente asunto, la escala progresiva en cuestión es legible y clara y que los tipos impositivos se establecen en niveles relativamente bajos y de forma lineal, ya que el tipo superior del 1,4 % solo es 1,75 veces superior al primer tipo del 0,8 %. En su opinión, no se produce un efecto umbral en la medida en que, independientemente de cual sea el volumen de negocios de las empresas de que se trate, a todas ellas les resulta aplicable una exención de impuestos por el volumen de negocios mensual hasta 17 millones de PLN, un tipo del 0,8 % por la parte del volumen de negocios mensual comprendido entre 17 y 170 millones de PLN y un tipo del 1,4 % por la parte del volumen de negocios mensual superior a 170 millones de PLN. En opinión del Gobierno polaco, el sistema no es discriminatorio ni discrecional ni conlleva ningún aspecto excepcional. El Gobierno polaco alega también que la estructura del impuesto en el sector del comercio minorista no puede asimilarse a la exención completa de la que disfrutaban las sociedades offshore en Gibraltar, examinada en la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), que era contraria al objetivo de los impuestos considerados de someter a todas las empresas a un sistema general de tributación, sino que dicha estructura se asemeja a los mecanismos

de limitación de tales impuestos para todas las empresas al 15 % del beneficio, respecto a los que se declaró en esa misma sentencia que no daban lugar a ventajas selectivas.

**46.** El Gobierno polaco añade que el impuesto en el sector del comercio minorista tal como fue concebido responde al doble objetivo de procurar al Estado ingresos tributarios y al mismo tiempo repartir equitativamente la carga fiscal entre los sujetos pasivos en función de su capacidad contributiva, con una lógica redistributiva, aspecto que por sí mismo pretende garantizar la percepción de ingresos fiscales. Según el Gobierno polaco, contrariamente a lo que sostiene la Comisión en el considerando 29 de la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada- y en el considerando 49 de la Decisión final -segunda Decisión impugnada-, el objetivo de este impuesto no se limita a obtener ingresos fiscales o incluso a «gravar el volumen de negocios de todos los operadores minoristas». Ello confirma a su entender que los tipos impositivos y los umbrales de tributación asociados forman parte del sistema de referencia. Además, si bien es cierto que la elección relativa a la forma de organización de las cadenas de distribución podía efectivamente influir en el nivel impositivo que habrían debido pagar, cada empresa era libre de adoptar el método de organización más favorable a este respecto, en particular haciendo uso de la franquicia. En concreto, según el Gobierno polaco, el grupo Carrefour, al igual que otros grandes distribuidores de origen extranjero, recurre ampliamente a ella, mientras que algunos grandes contribuyentes con organización integrada son sociedades de capital polaco.

**47.** La Comisión responde a estos argumentos en primer lugar mediante observaciones preliminares. Recuerda que consideró que todas las empresas de comercio minorista se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable respecto al objetivo del impuesto controvertido y que la estructura progresiva de sus tipos implicaba una discriminación entre esas empresas en función de su tamaño, que no estaba justificada ni por la lógica ni por la naturaleza de dicho impuesto, ya que las empresas con un bajo volumen de negocios disfrutaban de un tipo efectivo medio nulo o más bajo que aquellas empresas que generan un mayor volumen de negocios. Así pues, según la Comisión, en la práctica, casi todos los pequeños y medianos minoristas independientes estaban exentos o gravados sobre el conjunto de su volumen de negocios con un tipo efectivo medio inferior al 0,8 %, mientras que los minoristas de gran tamaño, por ejemplo las cadenas integradas de hipermercados, estaban sujetos a un tipo efectivo medio más próximo al tipo máximo del 1,4 %, lo que afecta a una parte importante de sus beneficios. Según la Comisión, las empresas de comercio minorista de capital polaco forman parte, en general, de los beneficiarios del sistema, mientras que, por el contrario, las de capital extranjero quedan gravadas con un tipo medio más elevado. A este respecto, la Comisión señala que, según diversa información pública, sobre un total de casi 200 000 comercios o empresas de venta al por menor, solo un centenar habrían estado sujetos al impuesto en septiembre de 2016, cuya recaudación prevista era de 114 millones de PLN, de los cuales cerca de 80 millones habrían sido devengados por las diez mayores empresas. Solo doce empresas habrían alcanzado el tramo impositivo del 1,4 %. Distintas declaraciones políticas en Polonia indicaban claramente, en opinión de la Comisión, que el impuesto pretendía reequilibrar las condiciones de competencia entre el pequeño comercio y las cadenas internacionales de distribución. Además, según la Comisión, una cadena de distribución organizada mediante franquicias estaba poco o nada gravada, mientras que una cadena de distribución integrada con el mismo volumen de negocios estaba mucho más gravada. La Comisión aporta a este respecto el ejemplo del grupo Carrefour, que se organiza en parte de modo integrado y que, según la Comisión, quedaba gravado por esa parte con un tipo medio del 1,2 %, mientras que la cadena polaca de minoristas Lewiatan, que opera mediante franquicias y está dividida ella misma en dieciséis sociedades, con un volumen de negocios global superior a Carrefour, quedaría gravada a un tipo medio prácticamente nulo. A este respecto, incluso si cadenas de origen extranjero —como el grupo Carrefour— también hacen uso de la franquicia, los franquiciados son precisamente, según la Comisión, empresas de proximidad polacas, favorecidas por el dispositivo fiscal controvertido. No obstante, la Comisión señaló en la vista que las Decisiones impugnadas no estaban fundadas, respecto a la demostración de la selectividad de las ventajas que conlleva el carácter progresivo de la estructura de los tipos del impuesto en el sector del comercio minorista, en la identificación de una discriminación en función del origen nacional de los sujetos pasivos.

**48.** La Comisión añade, refiriéndose a 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), que, para saber si una medida fiscal es selectiva en favor de determinadas empresas, no es suficiente examinar si existe una excepción a



las normas del sistema de referencia tal como se definen por el Estado miembro de que se trate, sino que es preciso también comprobar si la estructura o los límites del sistema de referencia han sido definidos de manera coherente o, por el contrario, de forma claramente arbitraria o sesgada con el fin de favorecer a esas empresas, como ocurre, según la Comisión, en el presente asunto. Esta institución expone que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la ventaja selectiva de la que disfrutaban determinadas empresas resultaba de la propia concepción del impuesto en cuestión. En opinión de la Comisión, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), confirma este enfoque.

**49.** La Comisión alega también, en la medida en que el Gobierno polaco justifica el régimen fiscal controvertido por la necesidad de tomar en consideración la capacidad contributiva de las empresas, que una base imponible que corresponde al volumen de negocios no es pertinente a este respecto, puesto que un volumen de negocios importante podría estar asociado a una situación deficitaria y viceversa. Según aquella, el hecho de que una empresa sea de gran tamaño no significa que tenga una importante capacidad contributiva. A su juicio, el deseo de luchar contra la optimización y la evasión fiscales, también invocado por el Gobierno polaco, tampoco es pertinente, puesto que el riesgo de evasión de la base solo se materializa en el contexto de los impuestos sobre los beneficios.

**50.** La Comisión precisa que su análisis no pone en cuestión la autonomía fiscal de los Estados miembros. Asegura que la República de Polonia sigue siendo soberana en la materia, sin perjuicio de que tenga que respetar las normas del Tratado FUE relativas a las ayudas de Estado.

**51.** Por lo que respecta más concretamente al debate sobre la determinación del sistema de referencia, la Comisión señala que, para demostrar la selectividad de una medida fiscal ventajosa, hay que identificar dicho sistema, compuesto por un conjunto coherente de normas que se aplican de forma general sobre la base de criterios aplicables a todas las empresas incluidas en su ámbito de aplicación tal como ha quedado definido por su objetivo, y demostrar que la medida en cuestión constituye una excepción a ese sistema por cuanto introduce diferenciaciones entre las empresas que se hallan, habida cuenta de dicho objetivo, en una situación fáctica y jurídica comparable. En el presente asunto, como el objeto del impuesto controvertido es el volumen de negocios de las ventas al por menor y dado que los sujetos pasivos son los minoristas, a la luz del objetivo de este impuesto, todos los minoristas, independientemente de su tamaño, se encuentran, en la consideración de la Comisión, en una situación fáctica y jurídica comparable. El sistema de referencia es, por tanto, según dicha institución, la tributación del volumen de negocios que generan las ventas minoristas.

**52.** La Comisión arguye que, sin embargo, al igual que en el asunto que dio lugar a 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), el sistema de referencia, tal como ha sido presentado por el Gobierno polaco, fue él mismo concebido deliberadamente para ser selectivo, sin que ello pueda estar justificado por el objetivo del impuesto consistente en generar ingresos para el Estado. La Comisión no ha ignorado, según afirma, que los mismos tipos y los mismos tramos se aplican a todas las empresas minoristas, pero, a pesar de ello, los minoristas locales se ven favorecidos por un tipo efectivo medio nulo o muy inferior al de los minoristas con un elevado volumen de negocios. La Comisión formula a este respecto el ejemplo numérico que figura en la Decisión final -segunda Decisión impugnada-, mencionado en el apartado 14 anterior. Según la Comisión, a falta de justificación válida de las autoridades polacas, la lógica para determinar los tramos solo puede ser favorecer a los pequeños minoristas y hacer que paguen las mayores empresas del sector.

**53.** La alegación del Gobierno polaco según la cual el carácter progresivo del impuesto en el sector del comercio minorista está justificado por el doble objetivo de proporcionar al Estado ingresos fiscales, sin dejar de repartir equitativamente la carga fiscal entre los sujetos pasivos en función de su capacidad contributiva, no corresponde, según la Comisión, a la fase en que se pretende determinar el sistema fiscal de referencia, sino, en su caso, a una justificación que ha de aportarse tras identificarse una excepción a ese sistema. En cualquier caso, el objetivo intrínseco del impuesto que debe tenerse en cuenta no es, según la Comisión, generar ingresos fiscales, lo que constituye el objetivo de cualquier impuesto, sino gravar el volumen de negocios del comercio minorista, del mismo modo que el objetivo de un impuesto sobre los beneficios es gravar los beneficios. Como se

ha relatado en el apartado 49 anterior, para la Comisión el objetivo tampoco puede ser tener en cuenta la capacidad contributiva de las distintas empresas que ejercen el comercio minorista.

**54.** Así pues, según la Comisión, el sistema de referencia se determinó acertadamente en las Decisiones impugnadas como la tributación del volumen de negocios generado por las ventas minoristas, sin escala progresiva y sin que se adoptase no obstante ningún tipo de gravamen lineal particular, contrariamente a lo que afirma el Gobierno húngaro.

**55.** Procede examinar las alegaciones resumidas anteriormente.

**56.** El artículo 107 TFUE, apartado 1, dispone que, salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

**57.** Se desprende de reiterada jurisprudencia que las ayudas a las que se refiere el artículo 107 TFUE, apartado 1, no se limitan a las subvenciones, ya que comprenden no solo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones de Estado 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, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, 30/59, EU:C:1961:2, página 10; de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 33; de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, apartado 13, y de 15 de noviembre de 2011, *Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido*, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartado 71).

**58.** De ello se deduce que, en materia tributaria, una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, apartado 14; 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 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 56).

**59.** La demostración de la existencia de un trato fiscal ventajoso reservado a determinadas empresas o, en otras palabras, la caracterización de la selectividad de la medida controvertida, requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, esa medida puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 33; véase también 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 75 y jurisprudencia citada).

**60.** Más concretamente, según el método de examen reconocido en la jurisprudencia, la calificación de una medida fiscal ventajosa como «selectiva» exige, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal común o «normal» aplicable [véanse, en este sentido, 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 57, y de 28 de junio de 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding en quiebra)/Comisión*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 88 y jurisprudencia citada].

**61.** Es respecto a ese régimen fiscal frente al que procede, en un segundo momento, examinar, y en su caso acreditar, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada mediante la medida fiscal controvertida demostrando que esa ventaja supone una excepción a dicho sistema «normal» al introducir diferenciaciones entre

operadores que se encuentran, habida cuenta del objetivo atribuido al régimen fiscal común o «normal» aplicable, en una situación fáctica y jurídica comparable (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49, y 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 57). Por el contrario, si resulta que la ventaja fiscal (en otras palabras, la diferenciación) se justifica por la naturaleza o la estructura del sistema en que se inscribe, no puede constituir una ventaja selectiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, apartado 42; de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, apartados 51 y 52; de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 52; de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión, C-487/06 P, EU:C:2008:757, apartado 83, y 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 58 y 60).

**62.** Se desprende de la jurisprudencia que, cuando se menciona la naturaleza del sistema «normal», se hace referencia al objetivo asignado a dicho sistema, mientras que, cuando se menciona la estructura del sistema «normal», se hace referencia a sus normas de tributación (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 81, y de 7 de marzo de 2012, British Aggregates/Comisión, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, apartado 84). Es preciso subrayar que el concepto de objetivo o de naturaleza del sistema fiscal «normal» anteriormente mencionado se refiere a los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal y no se refiere ni a las políticas que pueden, en su caso, ser financiadas mediante los recursos que proporciona (como en el presente asunto la financiación de medidas de política familiar), ni a los objetivos que podrían alcanzarse mediante excepciones a dicho sistema fiscal.

**63.** En el presente asunto, procede, en primer lugar, examinar la cuestión de la determinación del régimen fiscal «normal» con respecto al cual debe buscarse en principio la existencia, o no, de una ventaja selectiva.

**64.** Procede subrayar, en la medida en que la Comisión se refiere concretamente en las Decisiones impugnadas a 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), que los tres impuestos objeto de los asuntos que dieron lugar a dicha sentencia constituían conjuntamente el régimen general de tributación de todas las sociedades radicadas en Gibraltar, mientras que, en el presente asunto, la medida calificada de ayuda estatal por la Comisión se inscribe en el marco de un impuesto sectorial específico sobre la venta al por menor de mercancías a los particulares. Por ello, el régimen fiscal «normal» no puede, en ningún caso, exceder dicho sector (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartados 54 a 63).

**65.** Pues bien, el Gobierno polaco alega acertadamente que los tipos impositivos no pueden ser excluidos del contenido de un régimen fiscal, como hizo la Comisión (véanse los considerandos 22 y 29 de la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada— y los considerandos 46 y 49 de la Decisión final —segunda Decisión impugnada—). Ya se trate de tributación a tipo único o progresivo, el nivel de gravamen forma parte, como la base imponible, el hecho imponible y la definición de los sujetos pasivos, de las características fundamentales del régimen jurídico de un gravamen fiscal. Como señala el Gobierno polaco, la propia Comisión indica, en el punto 134 de la Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal, que, «en el caso de los impuestos, el sistema de referencia se basa en elementos como la base imponible, el sujeto pasivo, el hecho imponible y los tipos impositivos». A falta del nivel de gravamen que permite determinar cuál es la estructura del régimen «normal», es imposible, por otra parte, examinar si existe una excepción ventajosa en favor de determinadas empresas (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 56, y de 7 de marzo de 2012, British Aggregates/Comisión, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, apartado 52). Por ello, en su caso, si, en el contexto del mismo impuesto, a determinadas empresas se les aplica un tipo impositivo diferente de las demás, incluidas exenciones distintas, procede determinar cuál es la situación «normal» en la materia, que forma parte del régimen «normal», sin cuya identificación el método recordado en los apartados 60 y 61 anteriores no puede aplicarse.

**66.** Se desprende además de las Decisiones impugnadas y de las alegaciones en defensa de la Comisión que esta trató de identificar un régimen «normal» con una estructura de imposición a la que poder referirse. Se desprende en particular de los considerandos 26 y 32 de la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-y de los considerandos 47, 49 y 54 de la Decisión final —segunda Decisión impugnada-que, para la Comisión, este régimen debería ser un sistema en el que el volumen de negocios de los minoristas fuese gravado a un tipo único desde el primer esloti (lineal). La Comisión asegura por otra parte haber lamentado que las autoridades polacas no le indicaran un valor para este tipo único (considerando 26 de la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada-y considerando 47 de la Decisión final -segunda Decisión impugnada-) y sugirió incluso que se adoptase el tipo máximo del 1,4 % o el tipo efectivo medio más alto establecido para los sujetos pasivos (considerando 51 de la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada-). No obstante, es preciso señalar que el régimen «normal» de tipo único al que se refirió la Comisión en determinados pasajes de las Decisiones impugnadas es un régimen hipotético que no podía adoptarse. En efecto, el examen del carácter selectivo, o no, de una ventaja fiscal, que se produce en la segunda fase del método recordado en los apartados 60 y 61 anteriores, debe efectuarse a la luz de las características reales del régimen fiscal «normal» en el que se inscribe, determinadas en la primera fase de ese método, y no a la luz de hipótesis que no ha considerado la autoridad competente.

**67.** Por consiguiente, en las Decisiones impugnadas, la Comisión identificó un régimen «normal» o bien incompleto, sin tipos impositivos, o bien hipotético, con un tipo impositivo único, lo que constituye un error de Derecho.

**68.** Habida cuenta del carácter sectorial del impuesto controvertido y de la ausencia de escalas de tipos diferenciadas para determinadas empresas, el único régimen «normal» que podía considerarse en el presente asunto era, como sostiene el Gobierno polaco, el propio impuesto en el sector del comercio minorista, con una estructura que incluye su escala progresiva de tipos impositivos y sus tramos, e incluyendo no obstante, contrariamente a lo que alega dicho Gobierno, la reducción de la base imponible establecida para el tramo de volumen de negocios comprendido entre 0 y 17 millones de PLN, ya que esta reducción forma parte de facto de la estructura de tributación y que, pese a estar exenta del impuesto, la actividad correspondiente está comprendida en su ámbito de aplicación sectorial.

**69.** Sin embargo, pese a que la Comisión incurrió en un error al identificar el régimen fiscal «normal» relevante, procede comprobar si la conclusión a la que llegó no está justificada por otros motivos recogidos en las Decisiones impugnadas y que permitirían identificar la existencia de una ventaja selectiva en favor de determinadas empresas.

**70.** En efecto, la Comisión no se limitó a considerar que la estructura progresiva del impuesto controvertido constituía una excepción a un régimen «normal», identificado en el presente asunto de forma incompleta o hipotética, sino que también motivó, esencialmente, la existencia de una ventaja selectiva en favor de las empresas con un bajo volumen de negocios basándose en la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), que se refería a un régimen fiscal en sí mismo discriminatorio a la vista del objetivo que se supone debía perseguir, en otras palabras, a la vista de su naturaleza. En el presente asunto, la Comisión consideró que la estructura del impuesto en el sector del comercio minorista, con sus tipos progresivos y sus tramos, era contraria al objetivo perseguido por dicho impuesto y tenía, a este respecto, efectos discriminatorios entre las empresas de ese sector. Procede comprobar por tanto si esta apreciación es fundada.

**71.** Así, en el considerando 23 de la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada-y en el considerando 46 de la Decisión final -segunda Decisión impugnada-, la Comisión indicó que «también e[ra] necesario evaluar si los límites de ese régimen ha[bía]n sido diseñados por el Estado miembro de forma coherente o, por el contrario, de una manera claramente arbitraria o sesgada con el fin de favorecer a determinadas empresas». En el considerando 47 de la Decisión final -segunda Decisión impugnada-, la Comisión señaló que la estructura progresiva de tipos introducida «somete a las empresas con bajo volumen de negocios a un tipo medio efectivo más bajo que a las empresas con un mayor volumen de negocios [...], aunque ambos tipos de empresas



desarrolla[ba]n la misma actividad». En los considerandos 28 y 29 de la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-, la Comisión indicó que «el objetivo declarado del impuesto [era] obtener ingresos para el presupuesto general», que, «a la vista de este objetivo, la Comisión consider[aba] que todos los minoristas [estaban] en una situación fáctica y jurídica comparable, independientemente de [...] su volumen de negocios», que «de ello resulta[ba] que Polonia ha[bía] diseñado deliberadamente el impuesto con el fin de favorecer arbitrariamente a determinadas empresas» y que «el sistema [era] selectivo intencionadamente de forma no justificada por el objetivo del impuesto». El considerando 49 de la Decisión final —segunda Decisión impugnada— contiene apreciaciones similares pero incluyendo esta vez, como en el considerando 44 de dicha Decisión, la indicación de que el objetivo del impuesto era «gravar el volumen de negocios de todos los operadores minoristas».

**72.** No obstante, en primer lugar, el objetivo identificado en la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-, en los considerandos 28 y 29, a saber, nutrir el presupuesto general, es, como la propia Comisión afirmó en sus escritos de contestación, común a todos los impuestos no afectados que constituyen la mayor parte de los regímenes fiscales y es por sí mismo insuficiente para determinar la naturaleza de los diferentes impuestos, por ejemplo según el tipo de sujetos pasivos a los que afectan, en función de que sean generales o sectoriales, o en función del posible objetivo concreto que persigan, por ejemplo en lo que se refiere a los impuestos dirigidos a reducir ciertos daños al medio ambiente (impuestos ecológicos). Por lo demás, la estructura progresiva de los tipos de un impuesto, como tal, no puede ser contraria al objetivo de obtener ingresos presupuestarios.

**73.** En segundo lugar, el objetivo identificado en la Decisión final -segunda Decisión impugnada-, en los considerandos 44 y 49, a saber, gravar el volumen de negocios de todos los operadores del sector afectado, tampoco podía aceptarse. Ningún dato obrante en autos permite considerar que el legislador polaco tenía esa intención. Por el contrario, tanto la exposición de motivos de la Ley sobre el Impuesto en el Sector del Comercio Minorista (véase, a este respecto, la sección titulada «La obligación tributaria y los tipos impositivos») como las observaciones de las autoridades polacas durante el procedimiento administrativo que condujo a la Decisión final -segunda Decisión impugnada- (véase, a este respecto, el considerando 27 de dicha Decisión) muestran que el objetivo era establecer un impuesto sectorial respetando el principio de redistribución fiscal.

**74.** Más concretamente, se desprende de los datos obrantes en los autos que la Ley sobre el Impuesto en el Sector del Comercio Minorista creó un impuesto sobre el volumen de negocios de los minoristas, independientemente de su estatuto jurídico, por sus ventas de mercancías a los particulares, con una lógica redistributiva. El impuesto en cuestión, aun cuando fuera presentado como dirigido a financiar medidas de política familiar, debía contribuir al presupuesto general. No se señaló ninguna otra finalidad concreta, dirigida por ejemplo a compensar o impedir la aparición de efectos adversos que pudieran resultar de la actividad en cuestión.

**75.** Por otra parte, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, la concepción del impuesto controvertido, caracterizada por una estructura de imposición progresiva, era en principio coherente con ese objetivo, pese a que el impuesto en cuestión era un impuesto sobre el volumen de negocios. En efecto, es razonable presumir que la empresa que realiza un volumen de negocios elevado puede, gracias a distintas economías de escala, tener costes proporcionalmente inferiores a los de aquella con un volumen de negocios más reducido —puesto que los costes unitarios fijos (edificios, impuestos sobre bienes inmuebles, material y gastos de personal, por ejemplo) y los costes unitarios variables (por ejemplo, aprovisionamiento de materias primas) disminuyen con el volumen de actividad— y que puede por ello disfrutar de una renta disponible proporcionalmente más importante que la hace apta para pagar proporcionalmente más por un impuesto sobre el volumen de negocios.

**76.** Procede, por tanto, confirmar lo que sostiene esencialmente el Gobierno polaco, a saber, que el objetivo de dicho impuesto era instaurar una tributación sectorial sobre el volumen de negocios de los minoristas respetando una lógica redistributiva.

**77.** La Comisión cometió por tanto otro error en el presente asunto al considerar como objetivo del impuesto sobre el comercio minorista un objetivo distinto del que fue esgrimido por las autoridades polacas.



**78.** Por otra parte, este segundo error está relacionado con el primero que cometió la Comisión, ya que el objetivo de gravar el volumen de negocios de «todos los operadores» del sector afectado que consideró significaba para la Comisión, en realidad, la inexistencia de reducción y la existencia de un tipo impositivo uniforme, lo que corresponde al régimen fiscal hipotético que trató de identificar, como muestran las últimas frases, idénticas, del considerando 32 de la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-y del considerando 54 de la Decisión final -segunda Decisión impugnada—, que se reproducen a continuación:

«[El sistema de referencia] consiste en la imposición de un impuesto con un tipo (fijo) único [...] de todas las empresas activas en el comercio minorista en Polonia [...]».

**79.** En esta fase del examen, la cuestión es si la Comisión pudo todavía, a pesar de los dos errores concretados anteriormente respecto a la definición del régimen de referencia y a su objetivo, identificar correctamente elementos que demuestren la existencia de ventajas selectivas en el impuesto en el sector del comercio minorista, habida cuenta del régimen de referencia y de su objetivo, mencionados en los apartados 68 y 76 anteriores, tal como se desprenden de la normativa polaca. Más concretamente, la cuestión consiste en saber si la Comisión demostró que la estructura de tributación adoptada por las autoridades polacas era contraria al objetivo de ese régimen.

**80.** Procede recordar que el juez de la Unión se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la existencia, o no, de ventajas selectivas en regímenes fiscales o, de manera más general, regímenes de contribuciones obligatorias, que se caracterizaban por la presencia de normas de modulación de tales contribuciones en función de la situación de los sujetos pasivos. A este respecto, el hecho de que un impuesto se caracterice por una estructura de tributación progresiva, mediante reducciones en la base imponible, límites máximos u otros métodos de modulación y que de ello resulten niveles de tributación efectiva diferentes en función de la importancia de la base sometida a tributación de los sujetos pasivos o en función de los parámetros de los dispositivos de modulación evocados no se traduce necesariamente, como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 58 a 62 anteriores, en la existencia de una ventaja selectiva en favor de determinadas empresas.

**81.** Esta afirmación se ilustra en particular mediante diversos ejemplos concretos vinculados a la cuestión formulada en el apartado 79 anterior, que permiten determinar en qué circunstancias puede identificarse, o no, la existencia de una excepción a la aplicación del régimen «normal» debido a que una medida de modulación del impuesto de que se trata vulnera la naturaleza de dicho régimen, es decir, su objetivo.

**82.** Así, en lo que se refiere a situaciones en las que se ha identificado tal excepción, en las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), apartados 49 a 55; de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), apartados 86 y 87; de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); de 15 de noviembre de 2011, *Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido* (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 85 a 108, y 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 58 a 94, interpretados conjuntamente con el apartado 123, en lo tocante, respectivamente, a un límite máximo en la primera sentencia citada, a una exención en las tres siguientes y a reducciones en la base imponible en la última, el Tribunal de Justicia consideró —habida cuenta de los objetivos de los impuestos controvertidos, consistentes en luchar contra externalidades negativas (en concreto medioambientales) en lo que respecta a las tres primeras sentencias, en crear un régimen general de tributación de todas las empresas en lo que respecta a la siguiente sentencia y en amortizar, a efectos del impuesto sobre sociedades, el fondo de comercio generado en la adquisición de activos de empresas en determinadas circunstancias en lo que respecta a la última de dichas sentencias— que las ventajas reservadas a determinadas empresas frente a otras que se encontraban en una situación comparable respecto a dichos objetivos eran, debido a ello, selectivas.

**83.** De estas sentencias se desprende que, con independencia del hecho de que el objetivo del impuesto incluya, o no, una finalidad relacionada con el impacto de la actividad de las empresas sujetas al mismo, de que la

ventaja se dirija a un sector económico específico respecto a las demás empresas sujetas o bien a una forma concreta de explotación de las empresas, o incluso de que la ventaja sea accesible potencialmente a cualquier empresa sujeta al impuesto, si esa ventaja conduce a diferencias de trato contrarias al objetivo del impuesto, presenta un carácter selectivo. Sin embargo, el propio objetivo de un impuesto puede incluir una modulación con el fin de repartir el esfuerzo fiscal o de limitar su impacto. Situaciones específicas que distinguen a determinados sujetos pasivos de los demás también podrán tenerse en cuenta sin que se menoscabe el objetivo del impuesto.

**84.** A este respecto, en la sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), apartados 33 a 36, a la que se hace referencia en el apartado 82 anterior, el Tribunal de Justicia declaró que la devolución parcial de impuestos sobre la energía consumida por las empresas, aplicable cuando dichos impuestos excediesen un determinado umbral del valor neto de lo que producían dichas empresas, no constituía una ayuda de Estado si beneficiaba a todas las empresas sujetas al impuesto con independencia del objeto de su actividad, pese a que podía dar lugar a niveles de tributación distintos entre empresas que consumen la misma cantidad de energía.

**85.** Del mismo modo, en la sentencia de 15 de noviembre de 2011, *Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido* (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 77 a 83, citada en el apartado 82 anterior, el Tribunal de Justicia declaró que las ventajas que podrían derivarse de una limitación generalizada de dos impuestos sobre las empresas, cuya base imponible no era el beneficio, al 15 % del beneficio, que daba lugar a que empresas que tenían la misma base imponible pudiesen pagar un impuesto diferente, se establecían sobre la base de criterios objetivos independientes de la elección de las empresas interesadas y, por tanto, no tenían carácter selectivo.

**86.** En la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros* (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 48 a 62, el Tribunal de Justicia declaró que, en el contexto del impuesto sobre los beneficios de las sociedades, que constituía el régimen «normal» en ese asunto, la exención total de la que disfrutaban sociedades cooperativas no constituía una ventaja selectiva por el hecho de que no estaban en una situación jurídica y fáctica comparable a la de las sociedades mercantiles, en la medida en que se había comprobado que operaban efectivamente en las condiciones propias de la lógica cooperativa, que conlleva en particular un margen de beneficio muy inferior al de las sociedades de capital.

**87.** En la sentencia de 29 de marzo de 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184), apartados 37 a 44, el Tribunal de Justicia estimó, tomando también en consideración la situación concreta de determinadas empresas, que un mecanismo de resolución a tanto alzado de litigios fiscales antiguos, abierto a las empresas que respondiesen a criterios objetivos que no las situaban en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las demás empresas, no suponía una ventaja selectiva, aun cuando pudiera llevar a que los beneficiarios de este mecanismo pagasen menos impuestos, *ceteris paribus*, que otras empresas.

**88.** Del mismo modo, en la sentencia de 26 de abril de 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), citada en el apartado 82 anterior, el Tribunal de Justicia declaró que, en el contexto de un impuesto sobre los establecimientos comerciales, cuya base imponible estaba constituida esencialmente por la superficie de venta y que pretendía corregir y compensar externalidades negativas en materia de medio ambiente y de ordenación del territorio, la reducción del 60 % o la exención total de la que disfrutaban los establecimientos que ejercían determinadas actividades así como aquellos cuya superficie de venta era inferior a un determinado umbral no constituían ayudas de Estado si se comprobaba que estos diversos establecimientos se encontraban efectivamente en una situación diferente a la de los demás establecimientos sujetos, habida cuenta de los impactos que el impuesto en cuestión tenía por objeto corregir y compensar, es decir, a la luz de los objetivos de ese impuesto.

**89.** Estos ejemplos confirman que existen impuestos cuya naturaleza no impide que estén provistos de dispositivos de modulación, que pueden llegar a las exenciones, sin que por ello dichos dispositivos supongan la concesión de ventajas selectivas. En resumen, falta su carácter selectivo si esas diferencias de tributación y las ventajas que puedan derivarse, aun justificadas únicamente por la lógica que rige el reparto del impuesto entre

los contribuyentes, proceden de la aplicación pura y simple, sin excepciones, del régimen «normal», si las situaciones comparables son tratadas de manera comparable y si tales dispositivos de modulación no menoscaban el objetivo del impuesto en cuestión. Del mismo modo, las disposiciones especiales previstas para determinadas empresas debido a sus situaciones específicas, que les permiten disfrutar de una modulación, o incluso de una exención fiscal, no deben considerarse constitutivas de una ventaja selectiva si dichas disposiciones no contravienen el objetivo del impuesto en cuestión. A este respecto, el hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos para su aplicación no confiere por sí mismo a esa medida carácter selectivo (véase la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 59 y jurisprudencia citada). Dichos dispositivos cumplen el requisito de ser conformes con la naturaleza y la estructura del sistema en el que se inscriben, mencionado en el apartado 61 anterior.

**90.** En cambio, si a empresas que se encuentran en una situación comparable a la luz del objetivo del impuesto o de la lógica que justifica su modulación no se les aplica un trato igual a este respecto, esa discriminación genera una ventaja selectiva que puede constituir una ayuda de Estado si se cumplen los demás requisitos establecidos en el artículo 107 TFUE, apartado 1.

**91.** Así mismo, en particular, las estructuras progresivas de tributación, incluidas aquellas con deducciones de la base imponible —que no son excepcionales en la fiscalidad de los Estados miembros—, no implican por sí mismas la existencia de elementos de ayudas de Estado. En la Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal, la Comisión indica a este respecto, en el punto 139, que el carácter progresivo de un impuesto sobre la renta puede estar justificado por la lógica redistributiva que va aparejada a dicho impuesto. No obstante, nada permite limitar, como hace la Comisión en los considerandos 58 y 59 de la Decisión final —segunda Decisión impugnada—, este tipo de apreciación a los impuestos sobre la renta y excluirla respecto a impuestos que gravan la actividad de las empresas, y no sus ingresos netos o sus beneficios. En efecto, de la jurisprudencia recordada en los apartados 58 a 62 anteriores no se desprende que, para evitar la calificación como ventaja selectiva de una medida de modulación de un tributo, un Estado miembro solo pueda recurrir a criterios de modulación limitados a determinados objetivos, como la redistribución de la riqueza o la compensación y la disuasión de determinados efectos negativos que pudieran resultar de la actividad en cuestión. Lo necesario a tal efecto es que la modulación deseada no sea arbitraria, a diferencia de lo que sucedía en el asunto que dio lugar a la sentencia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión (C-487/06 P, EU:C:2008:757), mencionada en el apartado 82 anterior, que se aplique de forma no discriminatoria y que sea conforme con el objetivo del impuesto en cuestión. Por ejemplo, los dispositivos de modulación mencionados en los apartados 84, 85 y 87 anteriores, que no fueron considerados selectivos por el Tribunal de Justicia, no respondían a una lógica de tributación proporcional a las externalidades negativas, ni tampoco a una lógica redistributiva, sino a otros fines. Además, como ya se ha indicado en el apartado 75 anterior, no se excluye que una lógica redistributiva pueda justificar también la progresividad de un impuesto sobre el volumen de negocios, como alega acertadamente en el presente asunto el Gobierno polaco. Una lógica redistributiva puede incluso justificar una exención total para determinadas empresas, como ilustra el asunto mencionado en el apartado 86 anterior.

**92.** Por ello, al tratarse de un impuesto sobre el volumen de negocios, un criterio de modulación que adopte la forma de una tributación progresiva a partir de un determinado umbral, incluso elevado, que puede corresponder al deseo de gravar la actividad de una empresa únicamente cuando tal actividad alcance cierta importancia, no implica, por sí mismo, la existencia de una ventaja selectiva.

**93.** Por tanto, de los apartados 79 a 92 anteriores se desprende que la Comisión no pudo deducir fundadamente la existencia de ventajas selectivas vinculadas al impuesto en el sector del comercio minorista partiendo únicamente de la estructura progresiva de ese nuevo impuesto.

**94.** No obstante, si la Comisión demostrase en las Decisiones impugnadas que la estructura progresiva de tributación concretamente establecida fue adoptada de forma que priva en gran medida de su contenido al objetivo del impuesto en cuestión, podría considerarse que la ventaja que pueden obtener las empresas beneficiarias de una tributación nula o baja con respecto a otras empresas es selectiva.

**95.** Por consiguiente, aún debe comprobarse si la Comisión acreditó, en las Decisiones impugnadas, dicho extremo.

**96.** Pues bien, es preciso señalar que, en las Decisiones impugnadas, la Comisión se limitó a considerar que el propio principio de una tributación progresiva generaba una ventaja selectiva (considerandos 32 y 37 de la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada—, considerandos 47, 49 y 54 de la Decisión final —segunda Decisión impugnada—), lo que, habida cuenta de lo indicado en el anterior apartado 92, constituye un error de Derecho.

**97.** Únicamente en el considerando 51 de la Decisión final —segunda Decisión impugnada—, la Comisión puso de relieve datos que podrían valer para demostrar que la estructura progresiva establecida en este caso para el impuesto en el sector del comercio minorista no era compatible con su objetivo, tal como se menciona en el apartado 76 anterior. En efecto, la Comisión indicó que había deducido esencialmente de diversos datos públicos que, en septiembre de 2016, solo 109 sujetos pasivos de un total de 200 000 empresas que operaban en el sector de la venta al por menor habían superado el umbral del volumen de negocios mensual de 17 millones de PLN, alrededor de 4 millones de euros, a partir del cual quedaba gravado el volumen de negocios.

**98.** Sin embargo, este hecho aislado, que, como las partes principales confirmaron en la vista, no fue discutido con las autoridades polacas durante el procedimiento administrativo, no ha sido asociado a un razonamiento distinto del referido al propio principio de una tributación progresiva y es por tanto, en cualquier caso, insuficiente para constituir una motivación que pueda acreditar que la estructura progresiva adoptada en el presente asunto para el impuesto en el sector del comercio minorista no era compatible con su objetivo.

**99.** Por otra parte, la Comisión expuso ciertamente en las Decisiones impugnadas que la estructura impositiva progresiva del impuesto en el sector del comercio minorista llevaba a tratar de forma diferente a empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, en otras palabras, que provocaba un trato discriminatorio. Sin embargo, solo hizo referencia a este respecto, aunque lo ilustró de forma concreta, al hecho de que el tipo efectivo medio y el tipo impositivo marginal de las empresas debían variar en función de su volumen de negocios (considerandos 24, 25, 27, 28, 32 y 37 de la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada— y considerandos 47, 49, 53 y 54 de la Decisión final —segunda Decisión impugnada—). Ahora bien, esta variación del tipo efectivo medio y del tipo marginal en función de la importancia de la base imponible es inherente a cualquier sistema impositivo de estructura progresiva, y como ya se ha expuesto en el anterior apartado 92, dicho sistema no genera, como tal y por ese mero hecho, ventajas selectivas. Por lo demás, cuando la estructura de tributación progresiva de un impuesto refleja el objetivo perseguido por dicho impuesto, no puede considerarse que dos empresas con una base imponible diferente estén en una situación fáctica comparable habida cuenta de ese objetivo.

**100.** La Comisión, en las Decisiones impugnadas, también hizo referencia a circunstancias que, de hecho, harían que el impuesto en el sector del comercio minorista gravase más a las empresas de origen extranjero que a las empresas de origen polaco y que gravase en mayor medida las redes de distribución organizadas de forma integrada que las redes de distribución que recurren ampliamente a franquiciados.

**101.** Por lo que respecta a la primera de estas circunstancias, rebatida por el Gobierno polaco, basta señalar, como se indicó en el apartado 47 anterior, que la propia Comisión recordó en la vista que las Decisiones impugnadas no estaban fundadas, en lo que atañe a la demostración de la selectividad de las ventajas inducidas por la estructura de tipos de este impuesto, en la identificación de una discriminación en función del origen nacional de los sujetos pasivos. Por otra parte, procede subrayar que, incluso de ser ciertas, si las circunstancias descritas en el apartado 100 anterior no son más que la consecuencia de la aplicación de una estructura de tributación progresiva que corresponde al objetivo y a la estructura del impuesto en cuestión y si las distintas empresas que pueden quedar comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto son libres de adoptar su modo de organización, esas circunstancias tampoco pueden llevar a considerar que situaciones fácticas y jurídicas comparables son tratadas de modo distinto, o viceversa. Por lo demás, como ha señalado el Gobierno polaco en



sus escritos, sin que haya sido rebatido por la Comisión, en Polonia, tanto las cadenas de distribución de origen extranjero como las cadenas de distribución de origen polaco hacen uso de la franquicia. Además, la situación de un establecimiento franquiciado es distinta de la de un establecimiento integrado. El primero es en efecto autónomo, en principio, tanto en el plano jurídico como en el financiero, de su franquiciador, lo que no ocurre en el caso de un establecimiento integrado con respecto a la empresa que lo controla, ya sea una filial o una sucursal dentro de una red de distribución.

**102.** Por consiguiente, la Comisión no ha conseguido acreditar en las Decisiones impugnadas la existencia de una ventaja selectiva que introduzca una diferenciación entre operadores que se encuentran, habida cuenta del objetivo fijado por el legislador polaco al impuesto en el sector del comercio minorista, en una situación fáctica y jurídica comparable. Los errores que ha cometido respecto a la determinación del régimen fiscal «normal», al objetivo de este y a la existencia por su propia naturaleza, en su opinión, de ventajas selectivas en el contexto de una estructura de tributación progresiva sobre el volumen de negocios no le han permitido comprobar si la estructura progresiva adoptada de forma concreta llevaba, habida cuenta del objetivo del impuesto controvertido, a tratar de forma diferente a empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, por ejemplo comprobando de manera adecuada si la tributación sectorial en cuestión no recaía en realidad sobre una parte muy insuficiente de la actividad que debía abarcar, generando así una ventaja selectiva en favor de las empresas que no quedan englobadas en dicha parte, pese a tener una actividad importante en ese ámbito.

**103.** Por consiguiente, sin que sea necesario examinar los demás motivos y alegaciones del Gobierno polaco, procede anular la Decisión final —segunda Decisión impugnada—, en virtud del motivo basado en la existencia de un error de calificación jurídica de la medida considerada ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**104.** Habida cuenta del citado motivo, en lo que respecta a la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada—, procede recordar que se ha declarado de forma reiterada que, cuando la Comisión examina medidas de ayuda a la luz del artículo 107 TFUE para determinar si son compatibles con el mercado interior, está obligada a incoar el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, cuando, tras la fase de examen previo, no haya podido descartar todas las dificultades que impiden declarar la compatibilidad de estas medidas con el mercado interior. Los mismos principios se aplican cuando la Comisión siga teniendo dudas también sobre la propia clasificación como ayuda, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, de la medida examinada. Por tanto, en principio, no se puede reprochar a la Comisión que incoe dicho procedimiento sobre la base, en particular, de dudas acerca del carácter de ayudas, en el sentido antes mencionado, de las medidas que son objeto de dicho procedimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de mayo de 2005, Italia/Comisión, C-400/99, EU:C:2005:275, apartado 47).

**105.** No obstante, habida cuenta de las consecuencias de la incoación del procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, respecto a aquellas medidas que son tratadas como nuevas ayudas sometidas a autorización previa de la Comisión con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3 (en lo sucesivo, «nuevas ayudas»), si el Estado miembro interesado alega en la fase de examen previo que dichas medidas no constituyen ayudas, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión, antes de incoar dicho procedimiento debe examinar suficientemente la cuestión basándose en la información que se le haya facilitado en esa fase, aun cuando tal examen dé como resultado una apreciación que no sea definitiva (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de mayo de 2005, Italia/Comisión, C-400/99, EU:C:2005:275, apartado 48). En efecto, esa incoación de procedimiento tiene normalmente como consecuencia la suspensión de las medidas examinadas, especialmente cuando, como sucede en este caso, es ordenada por la Comisión al Estado miembro interesado sobre la base del artículo 13, apartado 1, del Reglamento 2015/1589.

**106.** A este respecto, si la calificación provisional de nueva ayuda por parte de la Comisión resulta de dudas de carácter fáctico o económico sobre la naturaleza, el contenido, los efectos de la medida controvertida y su contexto, e incluso si resulta en definitiva que esa calificación era errónea a la vista de los nuevos datos aportados seguidamente, la decisión de incoar el procedimiento no está menos justificada a la vista de las dudas, en sí mismas legítimas, que tenía la Comisión en el momento de adoptar esa decisión (véase, en este sentido, la



sentencia de 10 de mayo de 2005, Italia/Comisión, C-400/99, EU:C:2005:275, apartados 48 y 49). A este respecto, se ha declarado que el control de legalidad ejercido por el Tribunal sobre una decisión de incoar el procedimiento de investigación formal debe estar limitado necesariamente y que, cuando las partes demandantes impugnen la apreciación de la Comisión sobre la calificación de la medida de que se trate de ayuda de Estado, el control del juez de la Unión debe limitarse a comprobar si la Comisión no ha cometido errores manifiestos de apreciación al considerar que no podía superar todas las dificultades sobre este particular durante un primer examen de la medida de que se trata (sentencias de 21 de julio de 2011, Alcoa Trasformazioni/Comisión, C-194/09 P, EU:C:2011:497, apartado 61, y de 9 de septiembre de 2014, Hansestadt Lübeck/Comisión, T-461/12, EU:T:2014:758, apartado 42).

**107.** Así pues, si, habida cuenta de los datos de que ya disponía la Comisión en el momento de incoar el procedimiento, resulta que la calificación de la medida controvertida como nueva ayuda debía excluirse de forma manifiesta ya en esa fase, la decisión de incoar el procedimiento frente a esa medida debe anularse (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de mayo de 2005, Italia/Comisión, C-400/99, EU:C:2005:275, apartado 48).

**108.** Así ocurre en la presente situación, en la que la Comisión basó su calificación provisional de nueva ayuda esencialmente en un examen de los datos que obraban en su poder que resulta manifiestamente erróneo. En efecto, la Decisión de incoación —primera Decisión impugnada— no estaba justificada, en lo que respecta a la existencia de una nueva ayuda, por dudas legítimas habida cuenta del estado del expediente, sino por una toma de posición apoyada por un razonamiento jurídico que legalmente no permite justificar dicha Decisión, como se desprende de los apartados 63 a 102 anteriores. El carácter de principio de la postura mantenida por la Comisión, según la cual, en particular, una tributación progresiva aplicada a un impuesto sobre el volumen de negocios conlleva en sí misma ventajas selectivas, queda corroborado además por el hecho de que su razonamiento se recoge sin diferencias significativas en la mencionada Decisión y en la Decisión final -segunda Decisión impugnada-.

**109.** La Decisión de incoación -primera Decisión impugnada- debe por tanto anularse también, incluido el requerimiento de suspensión de la «aplicación del tipo progresivo del impuesto» que figura en ella, puesto que tal requerimiento supone que la medida estatal a la que se refiere ha sido calificada acertadamente como nueva ayuda ilegal en virtud de un examen provisional en las condiciones expuestas en los apartados 104 a 108 anteriores, como se desprende del artículo 13, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, a cuyo tenor «la Comisión, tras ofrecer al Estado miembro interesado la oportunidad de presentar sus observaciones, podrá requerir a dicho Estado miembro, mediante decisión, que suspenda toda concesión de ayuda ilegal en tanto en cuanto aquella no se pronuncie sobre la compatibilidad de la ayuda con el mercado interior». En efecto, esa disposición solo resulta aplicable a las nuevas ayudas ilegales, en el sentido del artículo 1, letra f), de dicho Reglamento, es decir, medidas que deben poder responder en particular, en el contexto del examen provisional mencionado anteriormente, a la definición de ayuda estatal tal como se recoge en el artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de abril de 2018, Hungría/Comisión, T-554/15 y T-555/15, recurrida en casación, EU:T:2018:220, apartados 30, 153 y 154). Así, en el presente asunto, la suerte del requerimiento de suspensión no es separable del destino de la decisión de incoar el procedimiento y debe ser anulado, sin que sea necesario examinar si, considerado aisladamente, el motivo formulado por el Gobierno polaco basado en la infracción del artículo 13, apartado 1, del Reglamento 2015/1589 carece o no de fundamento a la luz de las alegaciones que lo sustentan.

**110.** A la vista de lo anterior, tampoco es necesario examinar los demás motivos y alegaciones planteados por el Gobierno polaco contra la Decisión de incoación -primera Decisión impugnada-.

**111.** Se deduce del conjunto de consideraciones anteriores que los dos recursos de anulación de la República de Polonia deben ser estimados.

**Costas**

**112.** A tenor del artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por la Comisión, procede condenarla a cargar con las costas en que haya incurrido la República de Polonia, conforme a las pretensiones de esta última.

**113.** Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas. Hungría debe por tanto soportar sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Novena ampliada)

decide:

**1) Anular la Decisión C(2016) 5596 final de la Comisión, de 19 de septiembre de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) -Polonia - Impuesto polaco en el sector del comercio minorista.**

**2) Anular la Decisión (UE) 2018/160 de la Comisión, de 30 de junio de 2017, relativa a la ayuda estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ejecutada por Polonia en concepto de impuesto al comercio minorista.**

**3) La Comisión Europea cargará con sus propias costas y con las de la República de Polonia en los asuntos T-836/16 y T-624/17.**

**4) Hungría cargará con sus propias costas en los asuntos T-836/16 y T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 16 de mayo de 2019.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.