

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (GRAN SALA) DE 3 DE MARZO DE 2020

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Asunto: C-323/18

Partes: Tesco-Global Áruházak Zrt y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága

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

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

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

La sociedad fue objeto de una inspección fiscal por parte de la Administración Tributaria húngara que abarcó la totalidad de los impuestos y las subvenciones públicas recibidas en relación con dicho período. A raíz de las actuaciones de comprobación, la Administración dictó una liquidación por importe de 13.931.233 euros, impuso una sanción tributaria por importe 2.626.260 euros y liquidó intereses de demora por importe de 2.875.889 euros.

«Tesco» recurrió dicha liquidación y sanción ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Budapest. A su juicio, el tributo exigido

por la Administración húngara vulnera la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Además, considera que la configuración de dicho tributo vulnera el principio de igualdad, constituye una ayuda estatal prohibida y, asimismo, es contraria al artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

En estas circunstancias, el Tribunal húngaro decidió plantear las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

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

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

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

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La primera cuestión que aborda el pronunciamiento analizado está relacionada con el argumento empleado por la parte recurrente relacionado con la posible existencia de una ayuda de Estado que favorecía las entidades de capital nacional, al quedar estas excluidas de la aplicación del tributo a raíz de su menor volumen de facturación. No obstante, siguiendo el razonamiento de la Abogada General Kokkot, el Tribunal de Justicia descarta la existencia de una ayuda de Estado en el presente supuesto, al considerar que el tributo soportado por Tesco no se destina específicamente a financiar y favorecer a una categoría particular de sujetos pasivos. A juicio del Tribunal, incluso suponiendo que la exoneración del tributo del que disfrutaban determinados sujetos pasivos constituye una ayuda de Estado, no existe ningún vínculo de carácter obligatorio entre dicho impuesto y la medida de exención.

Despejada la incógnita relativa a la posible existencia de una ayuda de Estado que favorecía a las sociedades de capital húngaro, que contaban con una cifra de negocio inferior a las multinacionales que resultaban gravadas por el impuesto de referencia, el Tribunal de Luxemburgo analiza si la normativa tributaria en cuestión, configurada en términos progresivos, podría resultar contraria a la libertad de establecimiento consagrada por el Derecho originario. A estos efectos, no puede perderse de vista que la libertad de establecimiento proscribía no solo discriminaciones manifiestas, basadas en el domicilio social de las sociedades, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado.

En este sentido, el Tribunal de Justicia había declarado en el caso ANGED (C-236/16 y C-237-16), relativo a los impuestos exigidos por distintas Comunidades Autónomas españolas a grandes establecimientos comerciales, que una exacción obligatoria que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo pero que perjudica, en la mayor parte de los casos, en vista de sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros y que se hallan en una situación comparable a aquellas que tienen su domicilio social en el Estado miembro de tributación supone una discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades, prohibida por los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

Dados estos antecedentes, el pronunciamiento objeto del presente comentario, resulta especial relevancia, toda vez que, en el supuesto húngaro, a diferencia de lo que acontecía en los procedimientos relativos a los impuestos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales, resultaba indiscutido que las entidades gravadas era fundamentalmente entidades multinacionales que operaban en territorio húngaro.

A estos efectos, resulta necesario precisar que la Ley húngara relativa al impuesto específico que grava determinados sectores no establece ninguna distinción entre empresas en función de la ubicación de su domicilio social. De hecho, todas las empresas que operan en Hungría en el sector del comercio al por menor en establecimientos comerciales están sujetas a este impuesto, y los respectivos tipos impositivos aplicables a los diferentes tramos de volumen de negocios definidos por dicha Ley se aplican a todas ellas. De donde se deduce que la normativa húngara en cuestión no establece ninguna discriminación directa.

En virtud de lo anterior, en contra de la propuesta de la Comisión, el Tribunal de Justicia considera que no existe una discriminación contraria al Derecho originario de la Unión Europea puesto que, en el estado actual de armonización del Derecho tributario de la Unión Europea, los Estados miembros tienen libertad para establecer el sistema de imposición que consideren más adecuado. De donde se deriva que el establecimiento de una imposición progresiva se encuadra en la facultad de apreciación de cada Estado miembro, lo que determina que, por mucho que las empresas de capital foráneo puedan verse afectadas en mayor medida por la progresividad, *a priori*, es perfectamente factible que se acuda a esta configuración del tributo.

3. Fallo

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