

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 3 de marzo de 2020 (*)

«Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Impuesto sobre el volumen de negocios de los operadores de telecomunicaciones — 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 estatales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Impuestos sobre el volumen de negocios — Concepto»

En el asunto C-75/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 23 de noviembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de febrero de 2018, en el procedimiento entre

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta, el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), la Sra. A. Prechal y el Sr. M. Vilaras, Presidentes de Sala, y el Sr. P. G. Xuareb, la Sra. L. S. Rossi y los Sres. E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský y N. Piçarra, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. R. Šereš, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 18 de marzo de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., por los Sres. P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy y G. Séra, ügyvédek, y por el Sr. K. von Brocke, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M. Z. Fehér, G. Koós y D. R. Gesztelyi, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlácil y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. R. Kanitz, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. B. Majczyna y M. Rzotkiewicz, en calidad de agentes;

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

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 13 de junio de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE y 108 TFUE y del artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (en lo sucesivo, «Vodafone»), empresa que opera en el sector de las telecomunicaciones, y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos») relativo al pago de un impuesto sobre el volumen de negocios en dicho sector (en lo sucesivo, «impuesto específico»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 401 de la Directiva IVA dispone:

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

Derecho húngaro

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

«El impuesto gravará:

[...]

b) el ejercicio de actividades de telecomunicaciones,

[...]».

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

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

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

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

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

9 Con arreglo al artículo 5 de la misma Ley:

«El tipo impositivo correspondiente

[...]

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

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Vodafone es una sociedad mercantil húngara que opera en el mercado de las telecomunicaciones, cuyo único accionista es Vodafone Europe BV, domiciliada en los Países Bajos. Esta filial húngara forma parte de Vodafone Group plc, con domicilio social en el Reino Unido. Con una cuota de mercado superior al 20 %, dicha filial es el tercer mayor operador del mercado húngaro de las telecomunicaciones.

11 Vodafone fue objeto de una inspección fiscal por parte de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (Dirección de Hacienda y Aduanas para Grandes Contribuyentes de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer

grado») sobre la totalidad de los impuestos y las subvenciones públicas recibidas en relación con el período comprendido entre el 1 de abril de 2011 y el 31 de marzo de 2015.

- 12 Como resultado de la inspección, la autoridad tributaria de primer grado reclamó a Vodafone la cantidad de 8 371 000 HUF (aproximadamente 25 155 euros) en concepto de diferencia tributaria, incluyendo 7 417 000 HUF (aproximadamente 22 293 euros) en concepto de pagos pendientes y la cantidad de 3 708 000 HUF (aproximadamente 11 145,39 euros) en concepto de multa tributaria, junto con intereses de demora y multas por incumplimiento.
- 13 A raíz de un recurso interpuesto en vía administrativa contra la decisión de la autoridad tributaria de primer grado, la Dirección de Recursos modificó dicha decisión reduciendo el importe de la multa tributaria y de los intereses de demora.
- 14 Vodafone presentó un recurso contra la decisión de la Dirección de Recursos ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría). Sostiene que la obligación de pagar el impuesto específico que se le reclama es infundada porque la legislación relativa a dicho impuesto constituye una ayuda estatal prohibida y es contraria al artículo 401 de la Directiva IVA.
- 15 El órgano jurisdiccional remitente considera que dicho impuesto, que está basado en el volumen de negocios y que se calcula según un baremo constituido por tipos progresivos aplicables a los distintos tramos del volumen de negocios, puede tener un efecto indirectamente discriminatorio en relación con los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas extranjeras y, por tanto, ser contrario a los artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE y 108 TFUE en particular porque solo las filiales húngaras de sociedades matrices extranjeras pagan el impuesto específico al tipo previsto para el tramo más alto de volumen de negocios.
- 16 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el impuesto específico es compatible con el artículo 401 de la Directiva IVA.
- 17 En estas circunstancias, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse lo dispuesto en los artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE y 108 TFUE en el sentido de que se oponen a una medida de un Estado miembro en cuyo marco la normativa del Estado miembro ([Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores]) tiene como efecto que la carga impositiva efectiva recaiga en los sujetos pasivos de titularidad extranjera? ¿Es el mencionado efecto indirectamente discriminatorio?
 - 2) ¿Se oponen los artículos 107 TFUE y 108 TFUE a una normativa de un Estado miembro que prescribe una obligación tributaria sujeta a un tipo impositivo progresivo que grava el volumen de negocios? ¿Es indirectamente discriminatoria si tiene como efecto que la carga impositiva efectiva, en su tramo más alto, recaiga principalmente en los sujetos pasivos de titularidad extranjera? ¿Constituye este efecto una ayuda estatal prohibida?
 - 3) ¿Debe interpretarse el artículo 401 de la Directiva IVA en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que origina una distinción entre sujetos pasivos extranjeros y nacionales? ¿Se considera que el impuesto específico tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios? Es decir, ¿constituye un impuesto compatible o un impuesto incompatible con la Directiva IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad de la segunda cuestión prejudicial

- 18 El Gobierno checo y la Comisión sostienen que los obligados al pago de un impuesto no pueden alegar, para eludir el pago de dicho impuesto, que la exención de que disfrutaban otras personas

constituye una ayuda estatal ilegal, por lo que consideran que la segunda cuestión prejudicial es inadmisibile.

- 19 A este respecto, procede recordar antes de nada que el artículo 108 TFUE, apartado 3, somete a un control preventivo los proyectos de ayudas nuevas. La prevención así dispuesta tiene por finalidad que solo se ejecuten las ayudas compatibles con el mercado interior. Para alcanzar este objetivo, se aplaza la ejecución de un proyecto hasta que la decisión definitiva de la Comisión despeje toda duda sobre su compatibilidad (sentencias de 21 de noviembre de 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, apartados 25 y 26, y de 5 de marzo de 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 84).
- 20 La aplicación de este sistema de control incumbe, por una parte, a la Comisión y, por otra, a los órganos jurisdiccionales nacionales, cuyas funciones respectivas son complementarias pero distintas (sentencia de 21 de noviembre de 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 21 Mientras que la apreciación de la compatibilidad de medidas de ayuda con el mercado interior es competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control de los órganos jurisdiccionales de la Unión, los órganos jurisdiccionales nacionales velan, hasta la decisión definitiva de la Comisión, por la salvaguarda de los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades estatales, de la prohibición establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3 (sentencia de 21 de noviembre de 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 28).
- 22 La intervención de los órganos jurisdiccionales nacionales se debe al efecto directo reconocido a la prohibición de ejecución de los proyectos de ayuda establecida en dicha disposición. El carácter inmediatamente aplicable de esta prohibición alcanza a toda ayuda que haya sido ejecutada sin haber sido notificada (sentencias de 21 de noviembre de 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 29, y de 5 de marzo de 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 88).
- 23 Los órganos jurisdiccionales nacionales deben garantizar a los justiciables que se extraerán todas las consecuencias de la infracción del artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase, conforme a su Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos de ejecución como a la devolución de las ayudas económicas concedidas contraviniendo esta disposición o a posibles medidas provisionales (sentencias de 21 de noviembre de 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 30, y de 5 de marzo de 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 89).
- 24 Sin embargo, el Tribunal de Justicia también ha declarado que la posible ilegalidad de la exención de un impuesto, con arreglo a las normas del Derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, no puede afectar a la legalidad del impuesto en sí mismo, de manera que su deudor no puede invocar que la exención de que disfrutaban otras personas constituye una ayuda estatal para eludir el pago de dicho impuesto (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2005, *Distribution Casino France* y otros, C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, apartado 44; de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 43, y de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, apartado 26).
- 25 No obstante, la situación es diferente cuando el litigio principal no versa sobre una solicitud de dispensa del impuesto impugnado, sino sobre la legalidad, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, de las normas relativas a dicho impuesto (sentencia de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, apartado 26).
- 26 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado de manera constante que los impuestos no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a las ayudas estatales a menos que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, de modo que formen parte integrante de dicha ayuda. Cuando el modo de financiación de una ayuda, mediante un impuesto, forme parte integrante de la medida de ayuda, las consecuencias que se derivan de la inobservancia por las autoridades nacionales de la prohibición de ejecución a que se refiere el artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase, alcanzan también a este aspecto de la medida de ayuda, de tal modo que las autoridades

nacionales deben, en principio, reembolsar los impuestos recaudados con infracción del Derecho de la Unión (sentencia de 20 de septiembre de 2018, Carrefour Hypermarchés y otros, C-510/16, EU:C:2018:751, apartado 14 y jurisprudencia citada).

- 27 A este respecto, cabe recordar que, para que se pueda considerar que un tributo forma parte integrante de una ayuda, el destino del tributo debe estar obligatoriamente vinculado a la ayuda con arreglo a la normativa nacional pertinente, en el sentido de que la recaudación del tributo se destine obligatoriamente a la financiación de la ayuda y afecte directamente a la cuantía de esta (sentencias de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 46, y de 7 de septiembre de 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, apartado 44).
- 28 Así pues, a falta de dicho vínculo obligatorio entre un tributo y una ayuda, la posible ilegalidad a la luz del Derecho de la Unión de la medida de ayuda impugnada no puede afectar a la legalidad del tributo en sí mismo, de manera que las empresas obligadas a su pago no pueden invocar que la medida fiscal de que disfrutaban otras personas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho tributo o para obtener su devolución (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, apartado 51, y de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, apartado 26).
- 29 En el presente caso, el litigio principal se refiere a una solicitud de dispensa del impuesto específico presentada por Vodafone a la Administración tributaria húngara. Como señaló esencialmente la Abogada General en el punto 138 de sus conclusiones, la carga fiscal de Vodafone se debe a un impuesto de alcance general cuya recaudación se ingresa en el presupuesto del Estado, sin que se destine específicamente a financiar una ventaja para una categoría particular de sujetos pasivos.
- 30 De ello resulta que, aun suponiendo que la exención de hecho del impuesto específico de que disfrutaban determinados sujetos pasivos pueda calificarse de ayuda estatal, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, no existe ningún vínculo de carácter obligatorio entre dicho impuesto y la medida de exención controvertida en el asunto principal.
- 31 De ello se desprende que la posible ilegalidad, con arreglo al Derecho de la Unión, de la exención de hecho del impuesto específico de que disfrutaban determinados sujetos pasivos no puede afectar a la legalidad de dicho impuesto en sí mismo, de modo que Vodafone no puede invocar, ante los órganos jurisdiccionales nacionales, la ilegalidad de dicha exención para eludir el pago de dicho impuesto o para obtener su devolución.
- 32 De cuanto antecede resulta que la segunda cuestión prejudicial es inadmisibles.

Sobre la primera cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

- 33 El Gobierno húngaro sostiene que la respuesta a la primera cuestión prejudicial no es necesaria para la resolución del litigio principal, en la medida en que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado, en su sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), sobre la conformidad de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores con los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.
- 34 A este respecto, hay que recordar que, aun cuando haya una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que resuelva la cuestión de Derecho discutida, los órganos jurisdiccionales nacionales conservan plena libertad para someter la cuestión al Tribunal de Justicia si lo consideran oportuno, sin que el hecho de que las disposiciones cuya interpretación se solicita hayan sido ya interpretadas por el Tribunal de Justicia se oponga a que este se pronuncie de nuevo (sentencia de 6 de noviembre de 2018, Bauer y Willmeroth, C-569/16 y C-570/16, EU:C:2018:871, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 35 De ello se infiere que la circunstancia de que el Tribunal de Justicia ya haya interpretado, en la sentencia de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), los artículos 49 TFUE y 54 TFUE en relación con la misma normativa nacional que la controvertida en el

litigio principal no conduce por sí misma a la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente asunto.

- 36 Además, el órgano jurisdiccional remitente subraya que, en su sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), el Tribunal de Justicia, en el marco del impuesto específico sobre la actividad de comercio al por menor, examinó el efecto producido por la aplicación de la regla de la consolidación del volumen de negocios realizado por empresas vinculadas, en el sentido de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores. Añade que, en esencia, el referido impuesto es equivalente al impuesto específico controvertido en el presente asunto. No obstante, para resolver el litigio principal, considera necesario determinar si la progresividad por tramos del impuesto específico, en sí misma, independientemente de la aplicación de dicha regla de consolidación, puede ser indirectamente discriminatoria respecto de los sujetos pasivos controlados por personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros, que soportan su carga fiscal efectiva, y, por tanto, ser contraria a los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.
- 37 En estas circunstancias, la primera cuestión prejudicial es admisible en la medida en que se refiere a la interpretación de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE. En cambio, por los motivos expuestos en los apartados 19 a 32 de la presente sentencia, es inadmisibile en cuanto se refiere a la interpretación de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE.

Sobre el fondo

- 38 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa a un impuesto sobre el volumen de negocios cuyo carácter progresivo tiene por efecto que su carga efectiva recaiga principalmente en empresas controladas directa o indirectamente por nacionales de otros Estados miembros o por sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro.
- 39 Según jurisprudencia reiterada, la libertad de establecimiento pretende garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida a los nacionales de otros Estados miembros y a las sociedades a las que se refiere el artículo 54 TFUE, y prohíbe, en el caso de las sociedades, cualquier discriminación basada en el lugar de su domicilio social (sentencia de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291, apartado 16 y jurisprudencia citada).
- 40 Para ser efectiva, la libertad de establecimiento debe conllevar la posibilidad de que una empresa invoque una restricción a dicha libertad de establecimiento de otra sociedad vinculada a ella en la medida en que tal restricción afecte a su propia tributación (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de abril de 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company* y otros, C-80/12, EU:C:2014:200, apartado 23).
- 41 En este caso, Vodafone tiene su domicilio social en Hungría, pero es propiedad al 100 % de Vodafone Europe, con domicilio social en los Países Bajos. Pues bien, como señaló la Abogada General en el punto 43 de sus conclusiones, en la medida en que dicha sociedad matriz realiza sus actividades en el mercado húngaro por medio de una filial, su libertad de establecimiento puede verse afectada por cualquier restricción que concierna a esta última. Así pues, al contrario de lo que sostiene el Gobierno húngaro, la restricción de la libertad de establecimiento de dicha sociedad matriz puede invocarse válidamente en el litigio principal.
- 42 A este respecto, no solo se prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en el domicilio social de las sociedades, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (sentencias de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 30, y de 26 de abril de 2018, *ANGED*, C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291, apartado 17).
- 43 Por otra parte, una exacción obligatoria que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo, pero que perjudica en la mayor parte de los casos, en vista de sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros y que se hallan en una situación comparable a aquellas que tienen su domicilio social en el Estado miembro de tributación supone una

discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades, prohibida por los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-236/16 y C-237/16, EU:C:2018:291, apartado 18).

- 44 En este caso, la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores no establece ninguna distinción entre empresas en función de la ubicación de su domicilio social. De hecho, todas las empresas que operan en Hungría en el sector de las telecomunicaciones están sujetas a este impuesto, y los respectivos tipos impositivos aplicables a los diferentes tramos de volumen de negocios definidos por dicha Ley se aplican a todas ellas. Por lo tanto, esta Ley no establece ninguna discriminación directa.
- 45 En cambio, Vodafone y la Comisión sostienen que el carácter progresivo del impuesto específico, en sí mismo, tiene como efecto favorecer a los sujetos pasivos que son propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras en detrimento de los que son propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros, de modo que, dadas sus características, el impuesto específico constituye una discriminación indirecta.
- 46 Como se ha recordado en el apartado 9 de la presente sentencia, el impuesto específico, que es un impuesto progresivo basado en el volumen de negocios, comprende un tramo de base gravado al 0 % para la parte de la base imponible que no excede de 500 millones de forintos (aproximadamente 1,5 millones de euros a fecha de hoy), un tramo intermedio gravado al 4,5 % para la parte de la base imponible comprendida entre 500 millones y 5 000 millones de forintos (aproximadamente entre 1,5 millones y 15 millones de euros a fecha de hoy) y un tramo superior gravado al 6,5 % para la parte de la base imponible que supere los 5 000 millones de forintos (aproximadamente 15 millones de euros a fecha de hoy).
- 47 Pues bien, de las cifras facilitadas por las autoridades húngaras correspondientes a los ejercicios fiscales de que se trata en el presente asunto, según han sido comunicadas por la Comisión y por Hungría, se desprende que, en el período al que se refiere el litigio principal, en lo que respecta a la actividad de telecomunicaciones, todos los sujetos pasivos comprendidos en el único tramo de base eran sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas húngaras; que, de los comprendidos en el tramo intermedio, la mitad eran sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras y la otra mitad eran sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros, y que la mayoría de los sujetos pasivos comprendidos en el tramo superior eran sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros.
- 48 Además, de las observaciones efectuadas por el Gobierno húngaro se desprende que, durante dicho período, la mayor parte del impuesto específico recayó en sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros. Según Vodafone y la Comisión, la carga fiscal soportada por estos últimos era, por tanto, más elevada proporcionalmente, en relación con su base imponible, que la soportada por los sujetos pasivos propiedad de personas físicas o jurídicas húngaras, ya que estos últimos estaban de hecho exentos del impuesto específico o solo estaban sujetos a él a un tipo marginal y a un tipo efectivo sustancialmente más bajo que el aplicable a los sujetos pasivos con un volumen de negocios mayor.
- 49 No obstante, debe recordarse que, en el estado actual de armonización del Derecho tributario de la Unión, los Estados miembros tienen libertad para establecer el sistema de imposición que consideren más adecuado, de manera que la aplicación de una imposición progresiva se encuadra en la facultad de apreciación de cada Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de junio de 1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, apartado 9, y de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, apartados 51 y 53).
- 50 En este contexto, y contrariamente a lo que sostiene la Comisión, la tributación progresiva puede basarse en el volumen de negocios, ya que, por un lado, el importe de este último constituye un criterio de distinción neutro y, por otro, es un indicador pertinente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.
- 51 En el caso de autos, de la información de que dispone el Tribunal de Justicia, en particular del pasaje de la exposición de motivos de la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores

que se ha reproducido en el apartado 4 de la presente sentencia, se desprende que, al aplicar un baremo progresivo basado en el volumen de negocios, dicha Ley pretendía gravar a los sujetos pasivos con una capacidad contributiva «superior a la obligación tributaria general».

52 La circunstancia de que la mayor parte de este impuesto específico recaiga en sujetos pasivos pertenecientes a personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros no puede constituir, por sí sola, una discriminación. En efecto, como señaló la Abogada General, en especial en los puntos 66, 69 y 82 de sus conclusiones, tal circunstancia se explica por el hecho de que el mercado húngaro de las telecomunicaciones está dominado por tales sujetos pasivos, que realizan en dicho mercado los mayores volúmenes de negocios. Por lo tanto, se trata de un indicador contingente, o incluso aleatorio, que puede darse, también en el marco de un sistema impositivo proporcional, cuando el mercado en cuestión está dominado por empresas de otros Estados miembros o de terceros países o por empresas nacionales propiedad de personas físicas o jurídicas de otros Estados miembros o de terceros países.

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

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

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

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

Sobre la tercera cuestión prejudicial

57 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 401 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone al establecimiento del impuesto instaurado por la Ley relativa al impuesto específico que grava determinados sectores.

58 A este respecto, ha de recordarse que, en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA, las disposiciones de esta no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el

volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

- 59 Para apreciar si un impuesto, un derecho o un gravamen tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 401 de la Directiva IVA es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 60 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o gravámenes que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a este en todos los aspectos (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 61 En cambio, el artículo 401 de la Directiva IVA, al igual que el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 62 De la jurisprudencia se desprende que dichas características son cuatro, a saber, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 28).
- 63 En el presente asunto hay que señalar que el impuesto específico no tiene las características esenciales tercera y cuarta del IVA, a saber, la percepción en cada fase del proceso de producción y de distribución y la existencia de un derecho a deducir el impuesto pagado en la fase anterior de dicho proceso.
- 64 En efecto, a diferencia del IVA, este impuesto, cuya base imponible es el volumen de negocios neto del sujeto pasivo en cuestión, no se percibe en cada fase de dicho proceso, no incluye un mecanismo similar al del derecho a deducir el IVA y no se basa únicamente en el valor añadido en las distintas fases del proceso mencionado.
- 65 Pues bien, esta circunstancia basta para concluir que el impuesto específico no tiene todas las características esenciales del IVA y, por tanto, no está comprendido en la prohibición establecida en el artículo 401 de la Directiva IVA (véase, por analogía, la sentencia de 12 de junio de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 43).
- 66 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 401 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone al establecimiento de un impuesto cuya base imponible es el volumen de negocios global del sujeto pasivo y que se percibe periódicamente, y no en cada fase del proceso de producción y de distribución, sin que exista un derecho a deducir el impuesto pagado en la fase anterior de dicho proceso.

Costas

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

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

- 1) **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 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.**
- 2) **El 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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al establecimiento de un impuesto cuya base imponible es el volumen de negocios global del sujeto pasivo y que se percibe periódicamente, y no en cada fase del proceso de producción y de distribución, sin que exista un derecho a deducir el impuesto pagado en la fase anterior de dicho proceso.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.