

DÉCISION (UE) 2017/329 DE LA COMMISSION**du 4 novembre 2016****concernant la mesure SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) mise à exécution par la Hongrie dans le domaine de la taxation des recettes publicitaires***[notifiée sous le numéro C(2016) 6929]***(Le texte en langue hongroise est le seul faisant foi)****(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)**

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément aux dispositions précitées ⁽¹⁾ et vu de ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

- (1) En juillet 2014, la Commission a appris que la Hongrie avait adopté une loi en application de laquelle les recettes issues d'une activité publicitaire seraient soumises à une taxe (ci-après la «taxe sur la publicité»). Par lettre du 13 août 2014, la Commission a demandé aux autorités hongroises de fournir des informations; les autorités ont répondu à cette demande par lettre datée du 2 octobre 2014. Par lettre du 1^{er} décembre 2014, la Commission a posé de nouvelles questions aux autorités hongroises qui, en réponse, ont communiqué des informations complémentaires par lettre du 16 décembre 2014.
- (2) Par lettre du 2 février 2015, la Commission a informé les autorités hongroises qu'elle envisageait d'émettre une injonction de suspension en vertu de l'article 11, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil ⁽²⁾. Par lettre du 17 février 2015, les autorités hongroises ont présenté leurs observations.
- (3) Par décision du 12 mars 2015, la Commission a informé la Hongrie de sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) (ci-après la «décision d'ouverture de la procédure») et de l'injonction de suspension émise à l'égard de la mesure en vertu de l'article 11, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999.
- (4) La décision d'ouverture de la procédure ainsi que l'injonction de suspension ont été publiées au *Journal officiel de l'Union européenne* ⁽³⁾. La Commission a mis en demeure tous les intéressés de présenter leurs observations sur la mesure en question.
- (5) La Commission a reçu les observations de trois parties intéressées et les a transmises aux autorités hongroises, qui ont eu la possibilité d'y réagir.
- (6) Le 21 avril 2015, les autorités hongroises ont envoyé à la Commission un projet de proposition de modification de la taxe sur la publicité. Le 8 mai 2015, la Commission a demandé des informations à la Hongrie sur la modification prévue.

⁽¹⁾ JO C 136 du 24.4.2015, p. 7.

⁽²⁾ Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 83 du 27.3.1999, p. 1), qui a été abrogé et remplacé par le règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9).

⁽³⁾ Voir la note 1 de bas de page.

- (7) Le 4 juin 2015, la Hongrie a modifié la taxe sur la publicité sans notification préalable à la Commission ni l'autorisation de celle-ci. Les modifications sont entrées en vigueur le 5 juillet 2015.
- (8) Par lettre du 6 juillet 2015, la Hongrie a fait part de ses commentaires concernant la décision d'ouverture de procédure et les observations des parties intéressées et fourni des précisions relatives à la modification de la taxe sur la publicité.

2. PRÉSENTATION DÉTAILLÉE DE LA TAXE SUR LA PUBLICITÉ

2.1. LE CHAMP D'APPLICATION ET LA BASE D'IMPOSITION DE LA TAXE

- (9) La Hongrie a adopté la loi XXII de 2014 sur la taxe sur la publicité (ci-après la «loi») le 11 juin 2014, ainsi que des modifications de cette loi les 4 juillet et 18 novembre 2014. La loi a introduit une nouvelle taxe spéciale relative au chiffre d'affaires issu de la publication de publicités en Hongrie, prélevée en complément de la fiscalité existante pesant sur les entreprises, notamment de l'impôt sur le revenu. La Hongrie affirme que la loi vise à soutenir le principe de la proportionnalité fiscale.
- (10) Est considéré comme imposable aux fins de la taxe sur la publicité le chiffre d'affaires issu de la publication de publicités sur les supports publicitaires définis par la loi (par exemple dans le cadre de prestations médiatiques, dans la presse, sur des supports publicitaires extérieurs, sur tout véhicule ou bien immobilier, dans des documents imprimés ou sur l'internet). Elle s'applique à toutes les entreprises de média et l'assujetti est, en principe, celui qui publie la publicité. Le champ d'application territorial de la taxe couvre le territoire de la Hongrie.
- (11) La base d'imposition de la taxe correspond au chiffre d'affaires que l'entreprise de publication dégage des prestations publicitaires fournies, sans déduction de frais. Pour les entreprises apparentées, la base d'imposition est consolidée, le taux applicable est donc calculé sur la base des recettes publicitaires réalisées par le groupe entier en Hongrie.
- (12) Une base d'imposition spéciale s'applique à la publication de publicités pour compte propre, c'est-à-dire portant sur les produits, les marchandises, les prestations, les activités, le nom ou l'image de celui-là même qui les publie. Dans ce cas, la base d'imposition de la taxe correspond aux dépenses encourues par celui qui publie la publicité en lien direct avec cette publication.

2.2. LES TAUX PROGRESSIFS DE LA TAXE

- (13) La loi instaure un régime de taux progressifs, allant de 0 et 1 % pour les entreprises ayant des recettes publicitaires faibles ou moyennes jusqu'à 50 % pour les entreprises ayant des recettes publicitaires élevées, défini comme suit:
- 0 % de la tranche de la base imposable inférieure à 0,5 milliard de HUF,
 - 1 % de la tranche de la base imposable supérieure à 0,5 milliard de HUF mais inférieure à 5 milliards de HUF,
 - 10 % de la tranche la base imposable supérieure à 5 milliards de HUF mais inférieure à 10 milliards de HUF,
 - 20 % de la tranche de la base imposable supérieure à 10 milliards de HUF mais inférieure à 15 milliards de HUF,
 - 30 % de la tranche de la base imposable supérieure à 15 milliards de HUF mais inférieure à 20 milliards de HUF,
 - 50 % de la tranche de la base imposable supérieure à 20 milliards de HUF.
- (14) Le taux d'imposition de la tranche supérieure a augmenté de 40 à 50 % avec effet au 1^{er} janvier 2015 en application de la loi LXXIV de l'année 2014 relative à la modification des lois fiscales et autres lois liées ainsi que de la loi CXXII de 2010 sur l'Administration nationale des impôts et douanes, qui a modifié la loi.

2.3. DÉDUCTION DE LA BASE IMPOSABLE DE L'EXERCICE 2014 DES PERTES REPORTÉES

- (15) En vertu de la loi, les entreprises peuvent déduire de la base imposable de l'exercice 2014 50 % des pertes reportées des exercices précédents (au sens de la loi relative à l'impôt sur les sociétés et aux dividendes et de la loi relative à l'impôt sur le revenu).

- (16) La modification du 4 juillet 2014 de la loi restreint cette déduction aux entreprises qui n'ont pas généré de bénéfices en 2013 (c'est-à-dire dont le bénéfice avant impôt était inférieur ou égal à zéro pour l'exercice 2013). Par conséquent, les entreprises qui avaient des pertes reportées au titre des exercices précédents mais qui ont fait des bénéfices en 2013 n'ont pas droit à la déduction. La Hongrie estime que l'objectif de la modification consiste à empêcher l'évasion fiscale et le contournement de l'obligation fiscale.
- (17) La possibilité de déduire des pertes reportées ne vaut que pour la taxe due pour 2014. Elle ne s'applique en ce qui concerne la taxe due pour 2015 ou les exercices ultérieurs.

2.4. LA DÉFINITION DE L'OBLIGATION FISCALE ET LA DÉCLARATION

- (18) La loi prévoit que l'assujetti établit l'obligation fiscale par auto-imposition et la déclare à l'administration fiscale nationale au plus tard le dernier jour du cinquième mois suivant l'exercice fiscal.

2.5. LE PAIEMENT DE LA TAXE

- (19) La loi prescrit à l'assujetti d'établir et de déclarer l'obligation fiscale au plus tard le dernier jour du cinquième mois suivant l'exercice fiscal et de payer la taxe jusqu'à cette même date.
- (20) La base d'imposition de l'exercice 2014 correspond au montant des recettes publicitaires de l'exercice 2014 réduit au prorata du temps restant à courir de l'année à compter du 18 juillet 2014, date de l'entrée en vigueur de la loi. L'assujetti était tenu d'établir et de déclarer le montant de l'impôt anticipé pour l'exercice 2014 (sur la base des recettes publicitaires de l'exercice 2013) jusqu'au 20 août 2014 et de s'en acquitter en deux fractions égales respectivement jusqu'aux 20 août 2014 et 20 novembre 2014.
- (21) Conformément aux premières données mises à disposition par les autorités hongroises, 2 640 100 000 HUF [soit environ 8 500 000 EUR] d'impôt anticipé de l'exercice 2014 ont été acquittés jusqu'au 28 novembre 2014. 80 % de la recette fiscale encaissée sous la forme de l'impôt anticipé en question a été acquitté par un seul groupe d'entreprise.

2.6. LES MODIFICATIONS INTRODUITES PAR LA LOI LXII DE 2015 ADOPTÉE LE 4 JUIN 2015

- (22) À la suite de l'adoption de la décision d'ouvrir la procédure, la Hongrie a modifié la taxe sur la publicité par la loi LXII de 2015 adoptée le 4 juin 2015, remplaçant le régime à taux progressifs composé de six taux allant de 0 à 50 % par le régime suivant, composé de deux taux d'imposition:
- 0 % de la tranche de la base imposable inférieure à 100 milliards de HUF, et
 - 5,3 % de la tranche de la base imposable supérieure à 100 milliards de HUF.
- (23) La modification introduit également la possibilité d'une application rétroactive depuis l'entrée en vigueur de la loi en 2014. Autrement dit, l'assujetti peut décider, pour la période antérieure, s'il souhaite relever du nouveau régime à deux taux ou continuer à payer l'impôt selon le régime à taux progressifs composé de six taux de taxe.
- (24) Les dispositions relatives à la déduction de la base imposable de l'exercice 2014 des pertes reportées, applicables aux seules entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, n'ont pas été modifiées.

3. LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

3.1. MOTIFS DE L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

- (25) La Commission a ouvert une procédure formelle d'examen parce qu'à ce stade-là, elle a estimé que les dispositions de la loi relatives à la progressivité des taux de taxe et à la déduction de la base imposable des pertes reportées constituaient une aide d'État.

- (26) La Commission a estimé que les taux d'imposition progressifs établissaient une distinction entre les entreprises ayant des recettes publicitaires élevées (c'est-à-dire les grandes entreprises) et celles ayant des recettes publicitaires faibles (c'est-à-dire les entreprises de plus petite taille) et, ce faisant, accordaient un avantage sélectif à ces dernières sur la base de leur taille. La Commission avait des doutes quant au fait que la capacité contributive, à laquelle la Hongrie fait référence, puisse être utilisée comme principe de référence pour les taxes sur le chiffre d'affaires. Par conséquent, la Commission a considéré, à titre préliminaire, que la progressivité des taux de la taxe sur la publicité constituait une aide d'État dans la mesure où toutes les autres conditions de la qualification en tant qu'aide d'État semblaient remplies.
- (27) En outre, la Commission a estimé que la disposition de la loi qui permet de déduire de la taxe due les pertes reportées prises en compte pour l'établissement des obligations fiscales au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur les dividendes, ainsi que de l'impôt sur le revenu, et en particulier la limitation de cette possibilité aux sociétés n'ayant pas généré de bénéfice en 2013, établissait une distinction entre des entreprises qui se trouvaient dans une situation au regard d'une taxe basée sur le chiffre d'affaires. La Commission a considéré que ces dispositions semblaient accorder un avantage sélectif aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 par rapport aux entreprises qui n'ont pas fait de bénéfices au cours des années antérieures ou qui n'ont pas été déficitaires du tout. La Commission a estimé que la nature et l'économie du régime fiscal ne justifiaient pas cette différence de traitement, en particulier parce que la Hongrie a fait valoir que la taxe sur la publicité se fonde sur l'idée que le simple fait de percevoir des recettes publicitaires justifie la taxation. Par conséquent, la Commission a estimé que les dispositions en question constituaient une aide d'État, dans la mesure où toutes les autres conditions nécessaires à une telle qualification semblaient remplies.
- (28) Les mesures ne paraissaient pas compatibles avec le marché intérieur.

3.2. OBSERVATIONS PRÉSENTÉES PAR LES PARTIES INTÉRESSÉES

- (29) La Commission a reçu les observations de trois parties intéressées.
- (30) L'Association hongroise de la publicité (Magyar Reklámszövetség) a présenté la situation du secteur de la publicité en Hongrie et elle a exprimé son inquiétude concernant la taxe sur la publicité elle-même. Selon l'Association de la publicité, la taxe impose de nouvelles charges sur un secteur déjà durement touché par la baisse des chiffres d'affaires. L'Association de la publicité que toute taxe sur la publicité frappant les petites entreprises médiatiques peut avoir pour conséquence d'évincer celles-ci du marché, leurs marges bénéficiaires étant faibles.
- (31) TV2, opérateur d'une chaîne de télévision privée en Hongrie, a présenté des observations uniquement concernant la déduction des pertes reportées antérieures prises en compte pour l'établissement des obligations fiscales au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu. TV2 estime que la disposition relative à la compensation des pertes antérieures ne s'avère pas sélective puisqu'il appartient à l'État membre, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation, de concevoir une taxe basée sur le chiffre d'affaires, tout en tenant compte d'éléments caractérisant une fiscalité basée sur la capacité contributive. Si la Commission trouvait un élément de sélectivité dans les règles relatives à la déduction des pertes antérieures, cet élément ne pourrait être que la restriction supplémentaire relative aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfice en 2013, et non la règle générale permettant la déduction des pertes antérieures.
- (32) RTL souscrit à l'appréciation portée par la Commission dans la décision d'ouverture de la procédure. Selon les observations présentées par cette société, deux autres éléments de la taxe sur la publicité sont constitutifs de sélectivité: i) la taxe accorde un avantage aux organismes de radiodiffusion publics par rapport aux organismes de radiodiffusion commerciaux car les premiers seraient financés en premier lieu au moyen de ressources d'État et seraient donc moins touchés par la taxe; ii) la taxe accorde un avantage aux organismes de radiodiffusion sous propriété hongroise par rapport aux opérateurs internationaux car les organismes de radiodiffusion sous propriété hongroise disposent, selon la société, de recettes publicitaires moins élevées que les opérateurs internationaux majeurs du secteur.

3.3. POSITION DES AUTORITÉS HONGROISES

- (33) Les autorités hongroises contestent que la mesure donne lieu à une aide. En substance, elles font valoir que la capacité contributive d'une entreprise ne se reflète pas uniquement dans sa rentabilité, mais également dans ses parts de marché, et par conséquent, dans son chiffre d'affaires. La Hongrie fait valoir que dans le cas des taxes basées sur le chiffre d'affaires, le taux d'imposition progressif est justifié par la capacité contributive et que la détermination du détail des tranches de taux d'imposition relève de la compétence nationale. La Hongrie estime qu'une mesure provisoire relative aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfice en 2013 est justifiée, étant donné qu'à défaut de cette mesure, la charge fiscale serait trop élevée pour ces entreprises.

- (34) La Hongrie conteste la nature sélective du régime fiscal tout en faisant valoir, en premier lieu, qu'il n'y a aucune dérogation au système de référence puisque le régime de référence pour les taxes progressives est constitué de la combinaison de la base d'imposition et des taux d'imposition correspondants. Par conséquent, les entreprises ayant une situation juridique et factuelle comparable (qui disposent d'une base d'imposition identique) sont redevables du même montant au titre de la taxe.

3.4. COMMENTAIRES DE LA HONGRIE SUR LES OBSERVATIONS DES PARTIES INTÉRESSÉES

- (35) La Hongrie affirme que la communication de l'Association hongroise de la publicité décrit le fonctionnement du marché publicitaire hongrois d'une manière adéquate et elle en tire notamment la conclusion que les entreprises plus petites et les nouvelles entreprises entrant sur le marché se trouvent dans une situation plus difficile que les entreprises plus grandes disposant d'un chiffre d'affaires plus élevé. Par conséquent, il n'est pas possible de comparer la situation des opérateurs moins importants du marché publicitaire à celle des opérateurs majeurs de la publication publicitaire, qui ont une capacité contributive supérieure et dont la charge fiscale doit être progressivement plus élevée.
- (36) La Hongrie est d'accord avec les observations de TV2, et fait remarquer, en outre, qu'il ressort de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Gibraltar que la prise en compte de la rentabilité en tant que principe de taxation constitue une mesure générale d'imposition puisqu'elle repose sur une circonstance aléatoire.
- (37) Pour les raisons déjà exprimées dans ses communications précédentes, la Hongrie est en désaccord avec les arguments de RTL. La Hongrie explique en outre que la loi traite les organismes de radiodiffusion publics et privés sur un pied d'égalité et que toute publication de publicités contre rémunération est soumise à la même obligation fiscale.

4. APPRÉCIATION DE L'AIDE

4.1. EXISTENCE D'UNE AIDE AU SENS DE L'ARTICLE 107, PARAGRAPHE 1, DU TFUE

- (38) Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, «[s]auf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions».
- (39) Par conséquent, pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide au sens de cette disposition, toutes les conditions suivantes doivent être réunies: i) la mesure doit être imputable à l'État et être financée au moyen de ressources d'État; ii) elle doit conférer un avantage aux bénéficiaires; iii) cet avantage doit être sélectif; et iv) la mesure doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et affecter les échanges entre États membres.

4.1.1. RESSOURCES D'ÉTAT ET IMPUTABILITÉ À L'ÉTAT

- (40) Afin qu'une mesure soit qualifiée d'aide d'État, la mesure doit être imputable à l'État et être financée au moyen de ressources d'État.
- (41) Comme la mesure contestée se fonde sur une loi adoptée par le Parlement hongrois, elle est clairement imputable à l'État hongrois.
- (42) En ce qui concerne le financement de la mesure au moyen de ressources d'État, si, en conséquence d'une mesure, l'État renonce à des recettes qu'il aurait dû, en principe, percevoir auprès d'une entreprise, cette condition est également remplie ⁽⁴⁾. Dans le cas présent, la Hongrie renonce à des ressources qu'elle devrait percevoir auprès des entreprises ayant un chiffre d'affaires moins élevé (c'est-à-dire des entreprises plus petites) si elles étaient soumises à la même obligation fiscale que les entreprises ayant un chiffre d'affaires plus élevé (c'est-à-dire les entreprises plus grandes).

4.1.2. AVANTAGE

- (43) Selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, la notion d'«aide» comprend non seulement des prestations positives, mais également des mesures qui (sous des formes diverses) allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise ⁽⁵⁾. Un tel avantage peut être procuré par une réduction de la

⁽⁴⁾ Arrêt dans l'affaire C-83/98 P, France/Labdroke Racing Ltd et Commission, EU:C:2000:248 et EU:C:1999:577, points 48 à 51. De même, une mesure accordant à certaines entreprises une réduction d'impôt ou un report du paiement de l'impôt peut constituer une aide d'État (voir les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., point 46).

⁽⁵⁾ Arrêt dans l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, point 38;

charge fiscale des entreprises sous différentes formes, et notamment par une réduction des taux de taxe, de l'assiette fiscale ou du montant de l'impôt à payer ⁽⁶⁾. Bien que la réduction de l'impôt ne comporte pas un transfert effectif de ressources d'État, elle procure un avantage puisqu'elle place les entreprises relevant de son champ d'application dans une situation financière plus favorable et prive l'État de certaines ressources ⁽⁷⁾.

- (44) La loi fixe des taux d'imposition progressifs qui sont applicables au chiffre d'affaires annuel issu de la publication de publicités en Hongrie en fonction des tranches dans lesquelles se situe le chiffre d'affaires d'une entreprise. Le caractère progressif de ces taux a pour effet d'augmenter progressivement le pourcentage de la taxe sur le chiffre d'affaires des entreprises, selon le nombre de tranches sur lesquelles se répartit celui-ci. Par conséquent, les entreprises ayant un chiffre d'affaires faible (les entreprises plus petites) sont taxées à un taux considérablement inférieur que les entreprises ayant un chiffre d'affaires élevé (les entreprises plus grandes). La taxation à un taux considérablement inférieur allège les charges des entreprises ayant un chiffre d'affaires modeste par rapport aux charges des entreprises dont le chiffre d'affaires est élevé et fournit ainsi un avantage aux entreprises plus petites par rapport aux entreprises plus grandes, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (45) De même, la possibilité offerte par la loi aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 de déduire les pertes reportées au sens de la loi relative à l'impôt sur les sociétés et sur les dividendes ou de la loi relative à l'impôt sur le revenu constitue également un avantage car elle diminue la base d'imposition, et par conséquent la charge fiscale, de ces entreprises par rapport à celles qui ne sont pas susceptibles de bénéficier de cette déduction.

4.1.3. CARACTÈRE SÉLECTIF

- (46) Est sélective au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, toute mesure qui favorise certaines entreprises ou certaines productions. Dans le cas des régimes réalisés sous forme de mesures fiscales, la Cour a établi que le caractère sélectif d'une mesure doit être apprécié, en principe, dans le cadre d'une analyse en trois étapes ⁽⁸⁾. Premièrement, il y a lieu d'établir le régime fiscal commun ou général, c'est-à-dire le régime de référence à appliquer dans l'État membre. Deuxièmement, il y a lieu de constater si la mesure donnée constitue une dérogation à ce régime dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs économiques se trouvant, au regard des objectifs intrinsèques du régime, dans une situation juridique et factuelle comparable. Si la mesure en question ne constitue pas une dérogation au régime de référence, elle n'est pas sélective. Si en revanche elle est dérogatoire (donc *prima facie* sélective), il convient d'établir, dans un troisième temps, si la mesure dérogatoire est justifiée par la nature ou l'économie générale du régime fiscal de référence ⁽⁹⁾. Si une mesure *prima facie* sélective est justifiée par la nature ou l'économie générale du régime, elle ne sera pas considérée comme sélective et ne relèvera donc pas du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

4.1.3.1. Régime de référence

- (47) Le régime de référence constitue le cadre par rapport auquel la sélectivité de la mesure peut être appréciée.
- (48) En l'espèce, le régime de référence est le prélèvement d'une taxe spéciale publicitaire sur le chiffre d'affaires provenant de la prestation de services publicitaires, c'est-à-dire sur le montant total qu'un opérateur a perçu en contrepartie de la publication de publicités, sans déduction de frais. Selon la Commission, la structure à taux progressifs de la taxe sur les recettes publicitaires ne saurait faire partie du régime de référence.
- (49) Comme la Cour l'a constaté ⁽¹⁰⁾, il ne suffit pas toujours de limiter l'analyse à la question de savoir si la mesure représente une dérogation par rapport à un régime de référence quelconque défini par l'État membre. Il faut également examiner si l'État membre a défini les limites du régime de référence de manière systématique ou au contraire de manière arbitraire ou partielle pour favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres. Dans le cas

⁽⁶⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-66/02, Italie/Commission, EU:C:2005:768, point 78; l'arrêt dans l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., EU:C:2006:8, point 132; l'arrêt dans l'affaire C-522/13, Ministerio de Defensa et Navantia, EU:C:2014:2262, points 21 à 31. Voir encore le point 9 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3).

⁽⁷⁾ Arrêt dans les affaires jointes C-393/04 et C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, EU:C:2006:403 et EU:C:2006:216, point 30, et arrêt dans l'affaire C-387/92, Banco Exterior de Espana, EU:C:1994:100, point 14.

⁽⁸⁾ Voir par exemple les arrêts dans l'affaire C-279/08 P, Commission/Royaume du Pays-Bas (NOx), EU:C:2011:551; dans l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598; dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., EU:C:2011:550 et EU:C:2010:411; dans l'affaire C-308/01, GIL Insurance, EU:C:2004:252 et EU:C:2003:481.

⁽⁹⁾ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises.

⁽¹⁰⁾ Affaires C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, EU:C:2011:732.

contraire, l'État membre, au lieu de prévoir des règles générales applicables à toutes les entreprises, en accordant des dérogations à certaines entreprises, peut parvenir à un résultat comparable en contournant les règles relatives aux aides d'État et en ajustant et en combinant ses règles de façon que ce soit leur application qui conduise à une charge fiscale différenciée pour les différentes entreprises ⁽¹¹⁾. À cet égard, il est particulièrement important de rappeler que la Cour a constamment estimé que l'article 107, paragraphe 1, du TFUE fait la distinction entre les interventions étatiques non pas selon leurs causes ou leurs objectifs mais en fonction de leurs effets, indépendamment des techniques utilisées ⁽¹²⁾.

- (50) En apparence, la Hongrie a délibérément conçu le régime à taux progressifs de manière à favoriser certaines entreprises par rapport aux autres. Conformément au régime à taux progressifs mis en place par la loi, les entreprises publiant des publicités se voient appliquer différents taux d'imposition progressivement croissants de 0 à 50 %, en fonction de la tranche dans lesquelles se situe leur chiffre d'affaires. Par conséquent, un taux d'imposition général différent s'applique aux entreprises soumises à la taxe sur la publicité en fonction de leur chiffre d'affaires.
- (51) Le régime à taux progressifs mis en place par la loi a donc pour effet de soumettre les différentes entreprises à des taux d'imposition (rapportés à leur chiffre d'affaires annuel total) différents selon leur taille, étant donné que le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise est, dans une certaine mesure, lié à la taille de l'entreprise.
- (52) Étant donné que des taux différents s'appliquent à chaque entreprise, la Commission n'est pas en mesure d'établir un seul taux de référence en ce qui concerne la taxe sur la publicité. La Hongrie n'a pas précisé de taux concret de référence ni de taux «normal», et elle n'a pas non plus expliqué pourquoi il serait justifié d'appliquer un taux plus élevé aux entreprises au chiffre d'affaires élevé ou un taux plus faible à celles au chiffre d'affaires faible.
- (53) L'objectif déclaré de la taxe sur la publicité est de soutenir le principe de la proportionnalité fiscale. Conformément à cet objectif, la Commission estime que tous les opérateurs relevant du champ d'application de la taxe sur la publicité devraient connaître une situation juridique et factuelle comparable. Par conséquent, à l'exception des cas dûment motivés, tous les opérateurs devraient bénéficier du même traitement et leur chiffre d'affaires devrait être taxé au même taux, indépendamment de son montant. La Commission constate que l'application d'un taux de taxe unique à tous les opérateurs conduit en soi à ce que les opérateurs dont le chiffre d'affaires est plus élevé contribuent davantage au budget de l'État que ceux dont le chiffre d'affaires est plus faible. La Hongrie n'a pas présenté d'arguments convaincants pour justifier une différenciation entre les entreprises consistant à soumettre les entreprises ayant des recettes publicitaires plus élevées à des charges fiscales proportionnellement plus élevées. Ainsi, la Hongrie a délibérément conçu la taxe sur la publicité de manière à favoriser certaines entreprises, à savoir celles dont le chiffre d'affaires est plus faible (et qui sont donc de plus petite taille), et à traiter de manière discriminatoire d'autres entreprises, notamment celles de plus grande taille ⁽¹³⁾.
- (54) Le régime de référence a donc été conçu dès le départ de manière sélective ce qui n'est pas justifié à la lumière de l'objectif de la taxe sur la publicité, qui est de promouvoir le principe de la fiscalité équitable et d'assurer des ressources au budget de l'État.
- (55) De même, la possibilité de déduire les pertes reportées prises en compte pour l'établissement des obligations fiscales au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu ne peut pas être considérée, en l'espèce, comme partie intégrante du régime de référence et ce, pour deux raisons. D'une part, contrairement aux taxes basées sur les bénéfices, la présente taxe se fonde sur l'imposition du chiffre d'affaires, aussi les frais ne sont-ils généralement pas déductibles de la base d'imposition. Les autorités hongroises n'ont pas pu expliquer comment il serait possible, en l'espèce, d'établir un lien entre la déductibilité des frais et l'objectif et la nature de la taxe sur le chiffre d'affaires. D'autre part, la déductibilité était accordée uniquement aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013. La déductibilité en question ne fait pas l'objet d'une règle de portée générale, elle semble arbitraire ou, tout au moins, trop peu systématique pour faire partie intégrante du régime de référence.
- (56) Selon la position de la Commission, le régime de référence de la taxation des recettes publicitaires doit se composer d'une taxe qui est conforme aux règles relatives aux aides d'État, c'est-à-dire:
- dont le taux est unique pour toutes les recettes publicitaires,
 - qui ne maintient ni n'introduit aucun autre élément susceptible d'accorder un avantage sélectif à certaines entreprises.

⁽¹¹⁾ Ibid., point 92.

⁽¹²⁾ Arrêt dans l'affaire C-487/06 P, *British Aggregates/Commission*, EU:C:2008:757, points 85 à 89 et la jurisprudence qui y est citée, et arrêt dans l'affaire C-279/08 P, *Commission européenne/Royaume des Pays-Bas (NOx)*, EU:C:2011:551, point 51.

⁽¹³⁾ Affaires C-106/09 P et C-107/09 P, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, EU:C:2011:732.

4.1.3.2. *Dérogation au régime de référence*

- (57) Dans une deuxième étape, il y a lieu de déterminer si la mesure constitue une dérogation au régime de référence en favorisant certaines entreprises par rapport à d'autres entreprises qui sont dans une situation juridique et factuelle comparable au regard de l'objectif poursuivi par le régime de référence.
- (58) La structure à taux progressifs de la taxe sur la publicité introduit une différenciation entre les entreprises ayant une activité de publication de publicités en Hongrie en fonction de l'ampleur de cette activité en termes de chiffre d'affaires.
- (59) Du fait du caractère progressif des taux, prévu par la loi, une taxe beaucoup plus faible s'applique aux entreprises ayant un chiffre d'affaires se situant dans les tranches inférieures qu'à celles dont le chiffre d'affaires se situe dans les tranches supérieures. Par conséquent, les entreprises ayant des recettes publicitaires faibles bénéficient de taux d'imposition marginaux et moyens considérablement moins élevés que les entreprises ayant des recettes publicitaires importantes, si bien que leur charge fiscale à activité égale est bien plus faible. La Commission remarque avant tout que dans le cas des entreprises ayant un chiffre d'affaires plus élevé, la taxation (à raison de 30 %/40 %/50 %) du chiffre d'affaires de la tranche supérieure est extrêmement élevée, ce qui provoque un traitement particulièrement différencié.
- (60) En outre, les données relatives aux acomptes fiscaux présentées par les autorités hongroises le 17 février 2015 montrent qu'en 2014, les deux tranches supérieures, correspondant à une taxation des recettes publicitaires aux taux de 30 % et de 40 %/50 %, n'ont concerné qu'une seule entreprise, qui a versé environ 80 % de l'acompte fiscal total encaissé par l'État hongrois. Ces données indiquent bien les incidences concrètes du traitement différencié des entreprises sur la base de la loi, ainsi que la nature sélective des taux d'imposition progressifs définis par la loi.
- (61) Par conséquent, la Commission estime que le régime à taux progressifs mis en place par la loi s'écarte du régime de référence que constitue la taxe sur la publicité imposée à l'ensemble des opérateurs économiques de la publication des publicités en Hongrie, et favorise les entreprises au chiffre d'affaires faible.
- (62) En outre, la Commission estime que la possibilité offerte aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 de déduire de la base d'imposition de 2014 les pertes reportées au sens de la loi sur l'impôt sur les sociétés et de la loi sur l'impôt sur le revenu, constitue une dérogation au régime de référence, à savoir à la règle générale qui prescrit l'imposition en fonction du chiffre d'affaires issu des publicités. Contrairement aux taxes basées sur les bénéfices, la présente taxe se fonde sur l'imposition du chiffre d'affaires, aussi les frais ne sont-ils généralement pas déductibles de la base d'imposition..
- (63) Le fait que la déduction des pertes reportées soit limitée aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfice au cours de l'année 2013 introduit en particulier une différenciation entre, d'une part, les entreprises qui disposent de pertes reportées et qui n'ont pas généré de bénéfices en 2013 et, d'autre part, les entreprises qui avaient des bénéfices en 2013 mais auraient pu se prévaloir de pertes reportées des exercices précédents. En outre, la disposition ne limite pas les pertes déductibles aux pertes de 2013, mais elle permet aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices au cours de l'année 2013 de faire valoir leurs pertes reportées accumulées au cours des années précédentes. La Commission constate également que la déduction des pertes déjà existantes au moment de l'adoption de la loi relative à la taxe sur la publicité engendre une sélectivité dans la mesure où la possibilité de déduction peut favoriser certaines entreprises qui pourraient disposer de pertes reportées considérables.
- (64) La Commission est d'avis que les dispositions de la loi qui autorisent, aux conditions qui y sont précisées, la déduction des pertes reportées différencient les entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable au regard des objectifs de la taxe sur la publicité hongroise.
- (65) La Commission estime par conséquent que les mesures sont *prima facie* sélectives.

4.1.3.3. *Justification par la nature et l'économie générale du régime fiscal*

- (66) Une mesure qui constitue une dérogation au régime de référence n'est pas sélective dans le cas où elle est justifiée par la nature ou l'économie générale du régime, par exemple si elle résulte de mécanismes essentiels, nécessaires au fonctionnement et à l'efficacité du régime ⁽¹⁴⁾. La justification à cet égard doit être fournie par l'État membre concerné.

⁽¹⁴⁾ Voir, par exemple, l'arrêt dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos e.a.*, EU:C:2011:550 et EU:C:2010:411, point 69.

La progressivité des taux d'imposition

- (67) Dans leur argumentation, les autorités hongroises font valoir que le chiffre d'affaires et la taille des entreprises reflètent la capacité contributive des entreprises, de sorte que les entreprises disposant de recettes publicitaires plus élevées ont une capacité contributive plus importante que celles dont les recettes publicitaires sont moins élevées. La Commission estime que les informations fournies par la Hongrie ne démontrent ni que le chiffre d'affaires d'un groupe d'entreprises reflète la capacité contributive de celui-ci, ni que la nature et l'économie générale du régime fiscal justifient la structure progressive de la taxe.
- (68) Il est dans la nature des taxes sur le chiffre d'affaires (à taux unique) qu'une entreprise doit payer d'autant plus que son chiffre d'affaires est important. Contrairement aux impôts basés sur les bénéfices ⁽¹⁵⁾, les taxes basées sur le chiffre d'affaires ne visent pas à tenir compte, et de fait ne tiennent pas compte, des frais encourus pour obtenir le chiffre d'affaires en question. Par conséquent, en l'absence de toute preuve du contraire, on se saurait considérer automatiquement que le niveau du chiffre d'affaires réalisé reflète la capacité contributive de l'entreprise. La Hongrie n'a justifié ni le lien présumé entre le chiffre d'affaires et la capacité contributive de l'entreprise, ni le fait que la structure progressive de la taxe sur la publicité (allant de 0 à 50 % du chiffre d'affaires) reflète correctement ce lien.
- (69) La Commission estime que dans le cas des taxes sur le chiffre d'affaires, l'application de taux d'imposition progressifs serait justifiée uniquement dans les cas exceptionnels, c'est-à-dire lorsque l'objectif spécifique de la taxe exige d'appliquer des taux progressifs. Un impôt sur le chiffre d'affaires à taux progressif serait par exemple justifié si les externalités d'une activité, que la taxe viserait à compenser, augmentaient elle aussi de manière progressive, c'est-à-dire plus que proportionnelle, à raison du chiffre d'affaires. La Hongrie n'a cependant apporté aucune preuve que la progressivité de la taxe était justifiée par d'éventuelles externalités résultant des publicités.

La déduction des pertes reportées

- (70) En ce qui concerne la déduction des pertes reportées des entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, elle ne saurait se justifier en tant que mesure permettant d'empêcher l'évasion fiscale et le contournement de l'obligation fiscale. La mesure introduit une différenciation arbitraire entre deux groupes d'entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable. Étant donné que, comme exposé aux considérants 62 et 63, la différence de traitement est arbitraire et incompatible avec la nature des taxes basées sur le chiffre d'affaires, elle ne saurait être considérée comme un dispositif de lutte contre les abus qui justifierait un traitement différencié.

Conclusion concernant la justification

- (71) Eu égard à ce qui précède, la Commission estime que la capacité contributive ne saurait servir de principe directeur en ce qui concerne la taxe hongroise sur le chiffre d'affaires publicitaire. La Commission estime en conséquence que la nature et l'économie générale du régime fiscal ne justifient pas la mesure. Les mesures en question accordent donc un avantage sélectif aux entreprises dont le chiffre d'affaires est faible (c'est-à-dire les entreprises plus petites) et aux entreprises qui n'ont pas généré de bénéfices en 2013 et ont pu déduire leurs pertes reportées de la base imposable de l'exercice 2014.

4.1.4. DISTORSION ÉVENTUELLE DE LA CONCURRENCE ET EFFETS SUR LES ÉCHANGES AU SEIN DE L'UNION

- (72) Il ressort des dispositions de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE que, pour être considérée comme une aide d'État, une mesure doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et affecter les échanges au sein de l'Union.
- (73) Les mesures sont applicables à toutes les entreprises qui génèrent un chiffre d'affaires provenant de la publication des publicités en Hongrie. Le marché publicitaire hongrois est ouvert à la concurrence, et des opérateurs d'autres États membres y sont également présents, les aides octroyées à certains opérateurs du marché publicitaire sont donc susceptibles d'affecter les échanges au sein de l'Union. Les mesures ont une incidence réelle sur la position concurrentielle des entreprises soumises à la taxe. Les mesures exemptent les entreprises ayant un chiffre d'affaires moins élevé et les entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 de l'obligation fiscale d'une obligation fiscale qu'elles devraient assumer si elles étaient soumises à la même taxe sur la publicité que les entreprises ayant un chiffre d'affaires élevé et/ou ayant généré des bénéfices en 2013. Par conséquent, l'aide octroyée

⁽¹⁵⁾ Voir le point 24 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises. L'invocation de l'objectif de redistribution comme pouvant justifier la progressivité du taux d'imposition ne concerne explicitement que les impôts sur les bénéfices et sur le revenu (net), non les taxes sur le chiffre d'affaires.

conformément à ces mesures constitue une subvention de fonctionnement en exemptant ces entreprises d'une charge qu'elles auraient normalement dû supporter au titre de leurs activités ordinaires ou de leurs opérations quotidiennes. La Cour a constamment jugé que la subvention de fonctionnement fausse la concurrence ⁽¹⁶⁾. Dès lors, toute aide octroyée à ces entreprises doit être considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence, puisqu'elle renforce leur situation financière sur le marché publicitaire hongrois. Par conséquent, les mesures faussent ou menacent de fausser la concurrence et affectent les échanges entre États membres.

4.1.5. CONCLUSION

- (74) Considérant que toutes les conditions énumérées à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE sont remplies, la Commission estime que la taxe sur la publicité, qui prévoit une structure fiscale progressive et autorise limitativement les entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 à déduire les pertes reportées de la base imposable de 2014, constitue une aide d'État au sens de ladite disposition.

4.2. COMPATIBILITÉ DES AIDES AVEC LE MARCHÉ INTÉRIEUR

- (75) L'aide d'État est considérée comme compatible avec le marché intérieur si elle appartient à l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE ⁽¹⁷⁾ et elle peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur si la Commission a constaté qu'elle appartient à l'une des catégories énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE ⁽¹⁸⁾. Il appartient cependant à l'État octroyant l'aide de prouver que l'aide d'État qu'il octroie est compatible avec le marché intérieur sur la base de l'article 107, paragraphes 2 ou 3, du TFUE ⁽¹⁹⁾.
- (76) La Commission note que les autorités hongroises n'ont pas présenté d'arguments permettant de démontrer pourquoi les mesures seraient compatibles avec le marché intérieur et que la Hongrie n'a pas émis d'observations sur les doutes qui ont été formulés quant à la compatibilité des mesures dans la décision d'ouverture de la procédure. La Commission estime qu'aucune des exceptions prévues par les dispositions susmentionnées du TFUE ne peut être appliquée puisqu'il semble que les mesures en question ne visent pas à atteindre un des objectifs énumérés dans lesdites dispositions.
- (77) En conséquence, ces mesures ne sauraient être déclarées compatibles avec le marché intérieur.

4.3. INCIDENCE DE LA MODIFICATION DE 2015 DE LA TAXE SUR LA PUBLICITÉ SUR L'APPRÉCIATION DE L'AIDE D'ÉTAT

- (78) La taxe sur la publicité introduite par la loi XXII de 2014, telle que présentée dans la décision d'ouverture de la procédure, a cessé d'être appliquée à partir de la date de la décision de la Commission concernant l'ouverture de la procédure formelle d'examen et l'émission de l'injonction de suspension. Les autorités hongroises ont cependant modifié la taxe sur la publicité de 2014 en juin 2015 sans notification préalable à la Commission et/ou sans son autorisation et ont donc continué à appliquer la version modifiée de la taxe. La Commission considère que la version modifiée de la taxe sur la publicité se fonde sur les mêmes principes que la taxe initiale et qu'elle comporte, au moins dans une certaine mesure, les mêmes caractéristiques que celles, présentées dans la décision d'ouverture de la procédure, qui ont incité la Commission à ouvrir la procédure formelle. En conséquence, la Commission estime que la version modifiée de la taxe sur la publicité relève de la décision d'ouverture de la procédure. À ce stade, la Commission examine si, et dans quelle mesure, la version modifiée de la taxe atténue les doutes exprimés dans la décision d'ouverture de la procédure concernant la taxe initiale.
- (79) Quoique la modification de 2015 réponde partiellement aux préoccupations formulées par la Commission dans la décision d'ouverture de la procédure en ce qui concerne la qualification en tant qu'aide d'État, elle ne dissipe pas toute préoccupation à cet égard.

⁽¹⁶⁾ Arrêt dans l'affaire Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, point 55. Voir également l'arrêt dans l'affaire C-494/06 P, Commission/République italienne et Wam, EU:C:2009:272, point 54 et la jurisprudence qui y est citée, ainsi que l'arrêt dans l'affaire C-271/13 P, Rouse Industry/Commission, EU:C:2014:175, point 44. Arrêt dans les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission, EU:C:2011:368, point 136. Voir aussi l'arrêt dans l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission, EU:C:2000:467, point 30 et jurisprudence citée.

⁽¹⁷⁾ Les exceptions énumérées à l'article 107, paragraphe 2, du TFUE concernent: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires; et c) les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne.

⁽¹⁸⁾ Les exceptions énumérées à l'article 107, paragraphe 3, du TFUE concernent: a) les aides destinées à favoriser le développement économique de certaines régions; b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre; c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques; d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine; et e) les aides déterminées par décision du Conseil.

⁽¹⁹⁾ Arrêt dans l'affaire T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commission, EU:T:2007:253, point 34.

- (80) Premièrement, la nouvelle structure des taux d'imposition prévoit toujours l'exemption des entreprises/groupes d'entreprises ayant un chiffre d'affaires inférieur à 100 millions de HUF, soit environ 325 000 EUR (qui bénéficient d'un taux à 0 %), tandis que les autres entreprises s'acquittent d'une taxe au taux de 5,3 % sur la tranche de leur chiffre d'affaires supérieure à 100 millions de HUF. En pratique, la progressivité de la taxation des entreprises ayant des recettes publicitaires supérieures au seuil est toujours maintenue.
- (81) Le nouveau plafond d'application du taux à 0 % (100 millions de HUF) est inférieur au plafond d'application de ce même taux prévu par la loi précédente (500 millions de HUF). Il conduit cependant à ne pas prélever un montant annuel d'environ 17 000 EUR (5,3 % × 325 000 EUR).
- (82) La Commission a permis à la Hongrie de justifier par la logique du régime fiscal (par exemple les charges administratives) l'application du taux de taxe à 0 % aux recettes publicitaires inférieures à 100 millions de HUF. Néanmoins, la Hongrie n'a pas soulevé d'arguments de nature à démontrer que les frais de perception (la charge administrative) dépassent le montant de la taxe perçue (d'un montant maximal d'environ 17 000 EUR par an).
- (83) Deuxièmement, la modification introduit la possibilité d'une application rétroactive depuis l'entrée en vigueur de la loi en 2014: pour la période antérieure à la modification, l'assujetti peut choisir s'il souhaite appliquer l'ancien ou le nouveau régime.
- (84) En pratique, cela signifie que les entreprises auparavant soumises aux taux de 0 et 1 % ne s'acquitteront pas, avec effet rétroactif, d'une taxe à un taux de 5,3 %, car il est improbable qu'elles optent pour le paiement d'une taxe plus élevée. Par conséquent, l'effet rétroactif optionnel de la taxe telle que modifiée permet aux entreprises de contourner l'obligation fiscale que leur impose le nouveau régime et accorde un avantage économique aux entreprises qui n'optent pas pour le taux de 5,3 %.
- (85) Troisièmement, la possibilité de déduire les pertes reportées de la base imposable de 2014, accordée aux seules entreprises n'ayant pas généré des bénéfices en 2013, n'a pas été modifiée. En conséquence, le régime modifié ne dissipe pas les préoccupations exprimées dans la décision d'ouverture de la procédure en ce qui concerne la qualification en tant qu'aide d'État, qui restent donc pertinentes.
- (86) En conséquence, la Commission considère que la modification de 2015 de la loi relative à la taxe sur la publicité ne dissipe que partiellement les préoccupations exprimées dans la décision d'ouverture de la procédure en ce qui concerne la loi de 2014 relative à la taxe sur la publicité. En effet, la loi modifiée contient des éléments identiques à ceux que la Commission a qualifiés d'aide d'État dans le cadre du régime précédent. Même si le nombre de taux et de tranches a été diminué de 6 à 2 et que le taux le plus élevé a été réduit de 50 à 5,3 %, la taxe reste progressive, sa progressivité n'est toujours pas justifiée et la déduction des pertes reportées s'applique comme précédemment. Cette appréciation est pertinente non seulement pour l'avenir, mais aussi pour le passé, c'est-à-dire depuis l'entrée en vigueur, le 5 juillet 2015, de la loi modifiée et, le cas échéant, rétroactivement depuis l'entrée en vigueur de la loi de 2014.
- (87) En conséquence, les modifications de 2015 de la loi relative à la taxe sur la publicité n'ont pas d'incidence sur la conclusion de la Commission selon laquelle la taxe sur la publicité constitue une aide d'État illégale et incompatible.

4.4. RÉCUPÉRATION DE L'AIDE

- (88) La Commission estime, comme elle l'a déjà constaté au considérant 78, que la décision d'ouverture de la procédure s'applique également au régime modifié. Aussi la présente décision concerne-t-elle la version de la loi sur la taxe sur la publicité en vigueur à la date de la décision d'ouverture de la procédure, soit le 12 mars 2015, et les modifications qui y ont été apportées le 5 juin 2015.
- (89) Les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission et celle-ci ne les a pas non plus déclarées compatibles avec le marché intérieur. Ces mesures constituent une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE et une aide nouvelle au sens de l'article 1^{er}, point c), du règlement (UE) 2015/1589. Les mesures en question étant entrées en vigueur en violation de la clause de suspension prévue à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, elles constituent également une aide illégale au sens de l'article 1^{er}, point f), du règlement (UE) 2015/1589.
- (90) Puisqu'il a été établi que les mesures constituent une aide d'État illégale et incompatible, il convient de récupérer l'aide auprès des bénéficiaires conformément à l'article 16 du règlement (UE) 2015/1589.
- (91) Pour ce qui est de la progressivité du taux d'imposition, la récupération de l'aide signifie que la Hongrie applique un traitement égal à toutes les entreprises, comme si elles avaient été soumises à un taux d'imposition fixe et unique. Par défaut, la Commission considère le taux de 5,3 % fixé par la Hongrie dans la version modifiée de la

taxe comme étant ce taux fixe et unique, sauf si la Hongrie décide, dans un délai de deux mois à compter de l'adoption de la présente décision, de fixer un taux unique de niveau différent, applicable avec effet rétroactif à toutes les entreprises au cours de la période d'application totale (des versions initiale et modifiée) de la taxe sur la publicité, ou si elle supprime la taxe sur la publicité avec effet rétroactif à partir de son entrée en vigueur.

- (92) Pour ce qui est de l'aide octroyée, du fait de la déduction des pertes reportées, aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, la Hongrie est tenue de récupérer la différence entre la taxe calculée sur les recettes publicitaires totales des entreprises assujetties, en appliquant un taux fixe et sans déduction des pertes, et la taxe réellement acquittée. Cette différence correspond à la taxe évitée grâce à la déduction.
- (93) Conformément aux constatations du considérant 56, le régime de référence de la taxation des recettes publicitaires serait constitué d'une taxe:
- qui s'applique à toutes les recettes publicitaires (sans autre choix possible) sans déduction des pertes reportées,
 - dont le taux est unique pour toutes les recettes publicitaires; ce taux unique étant fixé par défaut à 5,3 %,
 - qui ne maintient ni n'introduit aucun autre élément susceptible d'accorder un avantage sélectif à certaines entreprises.
- (94) En ce qui concerne la récupération, cela signifie que le montant de l'aide octroyée aux entreprises ayant des recettes publicitaires au cours de la période allant de l'entrée en vigueur de la taxe sur la publicité en 2014 jusque soit la suppression de la taxe, soit son remplacement par un régime entièrement compatible avec les règles relatives aux aides d'État correspond à la différence entre:
- le montant (1) de la taxe dont l'entreprise aurait dû s'acquitter en application du régime de référence compatible avec les règles relatives aux aides d'État (par défaut, il s'agit du taux unique de 5,3 % qui est applicable aux recettes publicitaires totales, sans déduction des pertes reportées), et
 - le montant (2) de la taxe dont l'entreprise s'est déjà acquittée ou dont elle devait s'acquitter.
- (95) Lorsque la différence entre le montant (1) et le montant (2) présente une valeur positive, le montant de l'aide est à récupérer, majoré d'intérêts calculés à partir de la date d'échéance de la taxe.
- (96) La récupération ne serait pas nécessaire dans le cas où la Hongrie supprimerait le régime fiscal avec effet rétroactif depuis la date d'entrée en vigueur de la taxe sur la publicité en 2014. Cela n'empêcherait pas la Hongrie d'introduire par la suite, par exemple à partir de 2017, un régime fiscal non progressif n'introduisant pas de différenciation entre les opérateurs économiques assujettis.

5. CONCLUSION

- (97) La Commission constate que la Hongrie a illégalement mis à exécution l'aide en question en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité.
- (98) Soit la Hongrie doit supprimer le régime d'aides illégal, soit elle doit le remplacer par un régime d'aides qui corresponde aux règles relatives aux aides d'État.
- (99) La Hongrie est tenue de récupérer l'aide.
- (100) Néanmoins, la Commission remarque que l'avantage fiscal, à savoir l'impôt épargné en conséquence de l'application du plafond de 100 millions de HUF, pourrait être conforme au règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission⁽²⁰⁾ (ci-après le «règlement de *minimis*»). Un groupe d'entreprises peut bénéficier d'une aide d'un montant maximal de 200 000 EUR par période de trois ans, toutes aides de *minimis* confondues. Le respect des règles de *minimis* impose que toutes les autres conditions fixées dans le règlement de *minimis* soient également remplies. Si l'avantage issu de l'exonération est conforme aux règles de *minimis*, il n'est pas considéré comme une aide d'État illégale et incompatible et, par conséquent, il ne doit pas être récupéré.

⁽²⁰⁾ Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de *minimis* (JO L 352 du 24.12.2013, p. 1).

- (101) L'adoption de la présente décision s'entend sans préjudice de l'éventuel examen de la conformité des mesures aux libertés fondamentales consacrées par le TFUE et notamment à la liberté d'établissement garantie par son article 49.

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

Est incompatible avec le marché intérieur l'aide d'État introduite par la Hongrie de manière illégale, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, et octroyée en application de la loi relative à la taxe sur les publicités, y compris après sa modification du 5 juin 2015, au moyen de dispositions prévoyant le prélèvement d'une taxe à taux progressifs sur le chiffre d'affaires et la possibilité, pour les entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, de déduire les pertes reportées de la base imposable de l'exercice 2014.

Article 2

L'aide individuelle octroyée dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} ne constitue pas une aide d'État si, au moment de son octroi, elle remplit les conditions fixées par un règlement adopté en application de l'article 2 du règlement (CE) n° 994/98 du Conseil ⁽²¹⁾ ou de l'article 2 du règlement (UE) 2015/1588 du Conseil ⁽²²⁾, quel que soit celui qui est applicable au moment de l'octroi de l'aide.

Article 3

L'aide individuelle octroyée dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} qui, au moment de son octroi, remplit les conditions fixées par un règlement adopté en application de l'article 1^{er} du règlement (CE) n° 994/98, abrogé et remplacé par le règlement (UE) 2015/1588, ou dans tout autre régime d'aides approuvé, est compatible avec le marché intérieur, à concurrence de l'intensité d'aide maximale applicable à ce type d'aide.

Article 4

1. Conformément aux constatations des considérants 88 à 95, la Hongrie est tenue de récupérer auprès des bénéficiaires les aides incompatibles avec le marché intérieur, octroyées au titre du régime d'aides visé à l'article 1^{er}.
2. Les montants d'aide à rembourser incluent les intérêts échus à partir de la mise à disposition de l'aide aux bénéficiaires jusqu'à la date du remboursement effectif.
3. Les intérêts sont calculés sur une base composée, conformément au chapitre V du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission ⁽²³⁾ tel que modifié par le règlement (CE) n° 271/2008 de la Commission ⁽²⁴⁾.
4. La Hongrie annule tous les paiements en cours de l'aide dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} avec effet à la date d'adoption de la présente décision.

Article 5

1. La récupération de l'aide octroyée dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} sera immédiate et effective.

⁽²¹⁾ Règlement (CE) n° 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 142 du 14.5.1998, p. 1).

⁽²²⁾ Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (texte codifié) (JO L 248 du 24.9.2015, p. 1).

⁽²³⁾ Règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 140 du 30.4.2004, p. 1).

⁽²⁴⁾ Règlement (CE) n° 271/2008 de la Commission du 30 janvier 2008 modifiant le règlement (CE) n° 794/2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 82 du 25.3.2008, p. 1).

2. La Hongrie veille à ce que la présente décision soit mise en œuvre dans les quatre mois suivant la date de sa notification.

Article 6

1. Dans un délai de deux mois à compter de la notification relative à la présente décision, la Hongrie doit présenter les informations suivantes:

- a) la liste des bénéficiaires qui ont reçu une aide dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} et le montant total d'aide reçu par chacun d'eux à ce titre;
- b) le montant total (principal et intérêts) à récupérer auprès de chaque bénéficiaire;
- c) la description détaillée des mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision;
- d) les documents démontrant que les bénéficiaires ont été mis en demeure de rembourser l'aide.

2. La Hongrie doit tenir la Commission informée de l'avancement des mesures nationales adoptées afin de mettre en œuvre la présente décision jusqu'à la récupération complète des aides octroyées au titre du régime visé à l'article 1^{er}. La Hongrie transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, des informations sur les mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision. Elle fournit aussi des informations détaillées concernant les montants de l'aide et les intérêts déjà recouvrés auprès du bénéficiaire.

Article 7

La Hongrie est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 4 novembre 2016.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission
