



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DU TRIBUNAL (neuvième chambre)

27 juin 2019*

« Aides d'État – Taxe hongroise sur le chiffre d'affaires de la diffusion de publicité – Progressivité des taux d'imposition – Déduction de l'assiette de la taxe de 50 % des pertes reportées pour les sociétés n'ayant pas enregistré de bénéfices en 2013 – Décision qualifiant les mesures d'aides incompatibles avec le marché intérieur et ordonnant leur récupération – Notion d'aide d'État – Condition relative à la sélectivité »

Dans l'affaire T-20/17,

Hongrie, représentée par MM. M.-Z. Fehér, G. Koós et M^{me} E.-Zs. Tóth, en qualité d'agents,

partie requérante,

soutenue par

République de Pologne, représentée par MM. B. Majczyna, M. Rzotkiewicz et M^{me} A. Kramarczyk-Szaładzińska, en qualité d'agents,

partie intervenante,

contre

Commission européenne, représentée par MM. V. Bottka et P.-J. Loewenthal, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

ayant pour objet une demande fondée sur l'article 263 TFUE et tendant à l'annulation de la 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 (JO 2017, L 49, p. 36),

LE TRIBUNAL (neuvième chambre),

composé de MM. S. Gervasoni, président, L. Madise (rapporteur) et R. da Silva Passos, juges,

greffier : M^{me} N. Schall, administrateur,

vu la phase écrite de la procédure et à la suite de l'audience du 10 janvier 2019,

rend le présent

* Langue de procédure : le hongrois.

Arrêt

Antécédents du litige

- 1 Le 11 juin 2014, l'Assemblée nationale de Hongrie a adopté la loi n° XXII de 2014, relative à la taxe sur la publicité (ci-après la « loi relative à la taxe sur la publicité »). Celle-ci est entrée en vigueur le 15 août 2014 et a instauré une nouvelle taxe spéciale, progressive par tranches, sur les recettes liées à la diffusion de publicités en Hongrie (ci-après la « taxe sur la publicité »), prélevée en complément de la fiscalité existante pesant sur les entreprises, notamment de l'impôt sur les sociétés. Au cours de l'examen de la loi relative à la taxe sur la publicité effectué par la Commission européenne au titre du contrôle des aides d'État, les autorités hongroises ont affirmé que cette taxe visait à soutenir le principe de la proportionnalité fiscale.
- 2 Selon la loi relative à la taxe sur la publicité, quiconque diffuse de la publicité est assujéti à la taxe sur la publicité. Sont ainsi assujétis ceux qui rendent les publicités publiques (journaux, médias audiovisuels, afficheurs), mais non les annonceurs (pour qui la publicité est faite) ni les agences de publicité qui sont des intermédiaires entre les annonceurs et les diffuseurs. La base d'imposition de la taxe est le chiffre d'affaires net d'un exercice annuel généré par la diffusion de publicités. Le champ d'application territorial de la taxe couvre le territoire de la Hongrie.
- 3 Le barème de taux progressifs était défini comme suit :
 - 0 % pour la tranche de base d'imposition ne dépassant pas 0,5 milliard de forints hongrois (HUF) (environ 1 562 000 euros) ;
 - 1 % pour la tranche de base d'imposition allant de 0,5 milliards de HUF à 5 milliards de HUF (environ 15 620 000 euros) ;
 - 10 % pour la tranche de base d'imposition allant de 5 milliards de HUF à 10 milliards de HUF (environ 31 240 000 euros) ;
 - 20 % pour la tranche de base d'imposition allant de 10 milliards de HUF à 15 milliards de HUF (environ 47 000 000 euros) ;
 - 30 % pour la tranche de base d'imposition allant de 15 milliards de HUF à 20 milliards de HUF (environ 62 500 000 euros) ;
 - 40 % pour la tranche de base d'imposition à partir de 20 milliards de HUF (environ 94 000 000 euros) (Ce dernier taux a été porté à 50 % à partir du 1^{er} janvier 2015).
- 4 Les assujétis dont le bénéfice avant impôt de l'exercice 2013 était nul ou négatif pouvaient déduire de leur base d'imposition de 2014 50 % des pertes reportées des exercices précédents.
- 5 Par décision du 12 mars 2015, après des échanges de courriers avec les autorités hongroises, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen en matière d'aides d'État prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE à l'égard de la loi relative à la taxe sur la publicité, estimant que le caractère progressif du taux d'imposition et les dispositions relatives à la déduction des pertes reportées de la base imposable engendraient des aides d'État. Dans cette décision, la Commission a estimé que le taux d'imposition progressif établissait une distinction entre les entreprises ayant des recettes publicitaires élevées (c'est-à-dire les entreprises de grande taille) et celles ayant des recettes publicitaires faibles (c'est-à-dire les entreprises de petite taille) et que, ce faisant, un avantage sélectif était accordé à ces

dernières sur la base de leur taille. La Commission a également estimé que la déductibilité de 50 % des pertes pour les entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 accordait un avantage sélectif constitutif d'une aide d'État.

- 6 Dans le cadre de la même décision, la Commission a émis une injonction de suspension à l'égard de la mesure en cause sur le fondement de l'article 11, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article 108 [TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1).
- 7 Par la suite, la Hongrie a modifié la taxe sur la publicité de sa propre initiative, sans notification préalable à la Commission ni autorisation de celle-ci, par la loi n° LXII de 2015, adoptée le 4 juin 2015, remplaçant le barème à taux progressifs composé de six taux allant de 0 à 50 % par le barème suivant, composé de deux taux d'imposition :]
 - 0 % pour la tranche de base d'imposition inférieure à 100 millions de HUF (environ 312 000 euros) ;
 - 5,3 % pour la tranche de base d'imposition à partir de 100 millions de HUF.
- 8 La loi n° LXII de 2015 a également introduit la possibilité d'une application rétroactive de ses dispositions depuis l'entrée en vigueur de la loi relative à la taxe sur la publicité en 2014. Ainsi, l'assujéti pouvait décider s'il souhaitait faire appliquer l'ancien ou le nouveau barème pour son chiffre d'affaires de l'exercice fiscal précédent.
- 9 La Commission a clos la procédure formelle d'examen par la décision (UE) 2017/329, 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 (JO 2017, L 49, p. 36, ci-après la « décision attaquée »). À l'article 1^{er} de la décision attaquée, la Commission a conclu que le régime fiscal composé de taux progressifs et de dispositions prévoyant une réduction du montant de l'obligation fiscale sous forme de déduction de pertes reportées pour les entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, établi par la loi n° XXII de 2014 relative à la taxe sur la publicité, y compris dans sa version résultant de sa modification du 4 juin 2015, constituait une aide d'État, introduite par la Hongrie de manière illégale, en violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE, de plus incompatible avec le marché intérieur au regard de l'article 107 TFUE.
- 10 Aux articles 2 et 3 de la décision attaquée, la Commission a néanmoins indiqué que certaines aides individuelles octroyées en vertu de ce régime, sous réserve de respecter différentes conditions, ne constituaient pas des aides d'État incompatibles avec le marché intérieur.
- 11 À l'article 4 de la décision attaquée, la Commission a ordonné à la Hongrie de récupérer auprès des bénéficiaires les aides déclarées incompatibles avec le marché intérieur.
- 12 À cet égard, les autorités hongroises devaient récupérer auprès des entreprises ayant eu des recettes publicitaires au cours de la période allant de l'entrée en vigueur de la taxe sur la publicité en 2014 à, soit la suppression de la taxe, soit son remplacement par un régime entièrement compatible avec les règles relatives aux aides d'État, la différence entre : le montant (1) de la taxe dont elles auraient dû s'acquitter en application d'un régime de référence compatible avec les règles relatives aux aides d'État (un régime d'imposition à taux unique, fixé à 5,3 % sauf choix d'une autre valeur par les autorités hongroises, sans déduction des pertes reportées), et le montant (2) de la taxe dont les entreprises s'étaient déjà acquittées ou qu'elles devaient acquitter. Ainsi, dans l'éventualité où la différence entre le montant (1) et le montant (2) aurait présenté une valeur positive, le montant de l'aide devait être récupéré, majoré d'intérêts calculés à partir de la date d'échéance de la taxe. La Commission a cependant indiqué que la récupération ne serait pas nécessaire si la Hongrie supprimait le régime

fiscal en cause avec effet rétroactif depuis la date de son entrée en vigueur en 2014. Cela ne devait pas empêcher 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.

- 13 En substance, dans la décision attaquée, la Commission a pour l'essentiel justifié la qualification d'aide d'État du régime en cause de la façon suivante, au regard de la définition figurant à l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 14 Tout d'abord, quant à l'imputabilité de la mesure en cause à l'État et à son financement par des ressources d'État, la Commission a estimé que, du fait de l'adoption de la loi relative à la taxe sur la publicité par le Parlement hongrois, la Hongrie a renoncé à des ressources qu'elle aurait dû percevoir auprès des entreprises ayant un chiffre d'affaires moins élevé (c'est-à-dire des entreprises plus petites) si elles avaient été soumises à la même obligation fiscale que les entreprises ayant un chiffre d'affaires plus élevé (c'est-à-dire les entreprises plus grandes).
- 15 Quant à l'existence d'un avantage, la Commission a rappelé que des mesures qui allégeaient les charges normalement supportées par les entreprises apportaient, tout comme les prestations positives, un avantage. En l'occurrence, la taxation à un taux considérablement inférieur aurait allégé les charges des entreprises ayant un chiffre d'affaires modeste par rapport aux charges des entreprises dont le chiffre d'affaires est élevé et aurait fourni ainsi un avantage aux petites entreprises par rapport aux entreprises plus grandes. La Commission a ajouté que la possibilité offerte par la loi relative à la taxe sur la publicité aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 de déduire 50 % des pertes reportées de la base d'imposition constituait également un avantage, car elle diminuait la charge fiscale de ces entreprises par rapport à celles qui n'étaient pas susceptibles de bénéficier de cette déduction.
- 16 Quant au fait que les avantages identifiés favoriseraient certaines entreprises (critère de sélectivité), la Commission a exposé que, s'agissant d'un avantage fiscal, l'analyse devait s'effectuer en plusieurs étapes. D'abord, il faudrait identifier le système fiscal de référence, ensuite voir si la mesure en cause constituait une dérogation à ce système, en ce sens qu'elle introduisait des différenciations entre entreprises qui, au regard des objectifs intrinsèques du système, se trouvaient dans une situation factuelle et juridique comparable, enfin, en cas de réponse positive, déterminer si cette dérogation était justifiée par la nature ou l'économie générale du système fiscal de référence. Une réponse négative à la deuxième étape ou, le cas échéant, une réponse positive à la troisième permettraient d'écarter l'existence d'un avantage sélectif au profit de certaines entreprises, tandis qu'une réponse positive à la deuxième étape et une réponse négative à la troisième permettraient au contraire de conclure à son existence.
- 17 En l'occurrence, la Commission a, d'abord, exposé que le système de référence correspondait à celui d'une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires provenant de la prestation de services publicitaires. Mais, selon la Commission, la structure à taux progressifs de la taxe sur les recettes publicitaires ne pouvait en faire partie. En effet, afin que le régime de référence soit lui-même exempt d'aides d'État, la Commission a indiqué qu'il devait répondre à deux conditions :
 - un taux unique pour toutes les recettes publicitaires ;
 - l'absence d'un élément susceptible d'accorder un avantage sélectif à certaines entreprises.
- 18 Dans cette mesure, la Commission a ensuite estimé que la structure progressive de l'imposition, en ce qu'elle entraînait non seulement des taux marginaux d'imposition, mais aussi des taux moyens d'imposition, différents entre entreprises, constituait une dérogation au système de référence constitué d'une taxe sur la publicité imposée à taux unique à l'ensemble des opérateurs économiques de la diffusion des publicités en Hongrie.

- 19 En outre, la Commission a considéré que la possibilité offerte aux seules entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 de déduire de la base d'imposition de 2014 50 % des pertes reportées, constituait aussi une dérogation au régime de référence, à savoir à la règle d'imposition en fonction du chiffre d'affaires issu des publicités. Selon la Commission, la taxe sur la publicité se rapportant au chiffre d'affaires, des coûts ne devaient pas être déductibles de la base d'imposition, contrairement à ce qui peut être fait pour les taxes sur les bénéfices.
- 20 La Commission a également estimé que la dérogation au système de référence constituée par la structure progressive de l'imposition n'était pas justifiée par la nature ou l'économie générale du système. Les autorités hongroises ayant fait valoir que la taxe sur la publicité suivait une logique redistributive et que le chiffre d'affaires et la taille des entreprises reflétaient 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 a estimé que les informations fournies par la Hongrie ne démontraient ni que le chiffre d'affaires des entreprises reflète leur capacité contributive, ni que la nature et l'économie générale du régime fiscal justifiaient la structure progressive de la taxe. Pour la Commission, un impôt progressif sur le chiffre d'affaires ne pourrait être justifié que pour compenser ou dissuader la survenance de certains effets négatifs susceptibles d'être engendrés par l'activité visée, d'autant plus importants que le chiffre d'affaires est important, mais une telle situation n'aurait nullement été démontrée en l'espèce.
- 21 Par ailleurs, la Commission a nié que la déductibilité de 50 % des pertes reportées puisse se justifier en tant que mesure visant à empêcher l'évasion fiscale et le contournement de l'obligation fiscale, ainsi que le soutenaient les autorités hongroises. Selon la Commission, la mesure introduisait une différenciation arbitraire entre deux groupes d'entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable, à savoir, d'une part, les entreprises qui disposaient 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.
- 22 En outre, la disposition ne limiterait pas les pertes déductibles aux pertes de 2013, mais elle permettrait 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 déduction des pertes déjà existantes au moment de l'adoption de la loi relative à la taxe sur la publicité pourrait engendrer une sélectivité dans la mesure où la possibilité de déduction pourrait favoriser certaines entreprises qui pourraient disposer de pertes reportées considérables.
- 23 Les différences de traitement seraient ainsi arbitraires et incompatibles avec la nature des taxes sur le chiffre d'affaires, et elles ne sauraient être considérées comme participant à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale qui pourrait justifier un traitement différencié.
- 24 Eu égard à ce qui précède, la Commission a conclu que la nature et l'économie générale du régime fiscal ne justifiaient pas les mesures en cause qui accordaient des avantages sélectifs, d'une part, aux entreprises dont le chiffre d'affaires était faible (c'est-à-dire les entreprises plus petites) et, d'autre part, aux entreprises qui, n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, ont pu déduire 50 % de leurs pertes reportées de la base imposable de l'exercice 2014.
- 25 Enfin, la Commission a estimé que la mesure en cause faussait ou menaçait de fausser la concurrence et affectait les échanges entre États membres. À cet égard, elle a notamment relevé que le marché publicitaire en Hongrie était ouvert à la concurrence, qu'y participaient des opérateurs originaires d'autres États membres et que les entreprises bénéficiaires des taux d'imposition les plus faibles bénéficiaient ainsi d'une aide au fonctionnement.
- 26 En ce qui concerne la version modifiée de 2015 de la taxe sur la publicité, la Commission a exposé que cette dernière se fondait sur les mêmes principes et caractéristiques que ceux retenus pour la taxe sur la publicité de 2014.

- 27 Premièrement, la Commission a souligné que la nouvelle structure des taux d'imposition prévoyait toujours l'exemption des entreprises ayant un chiffre d'affaires inférieur à 100 millions de HUF (taux de 0 %), tandis que les entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur s'acquittaient de la taxe sur la publicité au taux de 5,3 %. La Commission aurait permis à la Hongrie de justifier par la logique du régime fiscal (par exemple compte tenu des charges administratives) l'application du taux de taxe à 0 % aux recettes publicitaires inférieures à 100 millions de HUF. Néanmoins, la Hongrie n'aurait pas avancé d'arguments de nature à démontrer que les frais de perception (la charge administrative) dépassaient le montant de la taxe perçue (d'un montant maximal d'environ 17 000 euros par an).
- 28 Deuxièmement, selon la Commission, le caractère optionnel de la rétroactivité de la taxe sur la publicité telle que modifiée permettait aux entreprises de contourner l'obligation fiscale que leur imposait cette rétroactivité et accordait un avantage économique aux entreprises qui échappaient ainsi au taux de 5,3 % en conservant les anciens taux de 0 % ou de 1 %.
- 29 Troisièmement, la Commission a considéré, s'agissant de la possibilité de déduire 50 % des pertes reportées de la base imposable de 2014, accordée aux seules entreprises n'ayant pas généré des bénéfices en 2013, non retirée par la modification de 2015, que le nouveau régime n'apportait pas de changements.
- 30 Eu égard à ce qui précède, la Commission a conclu que la loi relative à la taxe sur la publicité telle que modifiée en 2015 conservait des éléments identiques à ceux qu'elle qualifiait d'aides d'État dans le cadre du régime de 2014.
- 31 Le 16 mai 2017, le Parlement hongrois a adopté la loi n° XLVII de 2017, portant modification de la loi relative à la taxe sur la publicité. En substance, cette loi a supprimé avec effet rétroactif la taxe sur la publicité.
- 32 La Commission expose à cet égard dans ses écritures devant le Tribunal que la Hongrie n'a pas fait usage de la possibilité prévue au considérant 91 de la décision attaquée, qui permettait de fixer un taux d'imposition unique applicable avec effet rétroactif dans les deux mois suivant l'adoption de la décision attaquée. La Commission constatant toutefois que la Hongrie a supprimé, avec effet rétroactif, la taxe sur la publicité acquittée précédemment (« considérée comme un trop-perçu ») et que cette disposition a été adoptée explicitement en vue d'exécuter la décision, elle indique que l'obligation de récupération des aides précédemment identifiées a disparu.

Procédure et conclusions des parties

- 33 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 16 janvier 2017, la Hongrie a introduit le présent recours.
- 34 Par acte séparé, déposé le même jour, la Hongrie a introduit une demande de sursis à l'exécution de la décision attaquée (affaire T-20/17 R).
- 35 Le président du Tribunal a rejeté, par ordonnance du 23 mars 2017, Hongrie/Commission (T-20/17 R, non publiée, EU:T:2017:203), la demande en référé et réservé les dépens.
- 36 La Commission a déposé le mémoire en défense le 27 mars 2017.
- 37 Par acte déposé au greffe du Tribunal le 19 mai 2017, la République de Pologne a demandé à intervenir dans la présente procédure au soutien des conclusions de la Hongrie. Par décision du 30 mai 2017, le président de la neuvième chambre du Tribunal a admis cette intervention.
- 38 La Hongrie, la Commission et la République de Pologne ont déposé respectivement une réplique, une duplique et un mémoire en intervention le 15 mai, le 28 juin et le 26 juillet 2017.

- 39 La Hongrie et la Commission ont déposé chacune des observations sur le mémoire en intervention de la République de Pologne le 7 novembre 2017.
- 40 Par courrier du 15 décembre 2017, la Hongrie a demandé de manière motivée la tenue d’une audience.
- 41 Sur proposition du juge rapporteur, le Tribunal (neuvième chambre) a décidé d’ouvrir la phase orale de la procédure. Le Tribunal a également décidé de poser trois questions à la Hongrie en vue d’une réponse à l’audience.
- 42 Les parties ont été entendues en leurs plaidoiries et en leurs réponses aux questions posées par le Tribunal lors de l’audience du 10 janvier 2019.
- 43 La Hongrie, soutenue par la République de Pologne, conclut à ce qu’il plaise au Tribunal :
- annuler la décision attaquée ;
 - subsidiairement, annuler partiellement la décision attaquée en ce que celle-ci qualifie également d’aide d’État interdite les changements effectués lors de la modification de la réglementation intervenue en 2015 ;
 - condamner la Commission aux dépens. [req. point 112]
- 44 La Commission conclut à ce qu’il plaise au Tribunal :
- rejeter le recours comme non fondé ;
 - condamner la Hongrie et la République de Pologne aux dépens de l’instance. [déf. point 82] [Commission, obs. sur int. point 30]

En droit

- 45 La Hongrie soulève trois moyens au soutien de son recours, le premier, tiré de l’existence d’une erreur de qualification juridique des mesures en cause d’aides d’État, au sens de l’article 107, paragraphe 1, TFUE, le deuxième, tiré du non-respect de l’obligation de motivation et le troisième, tiré d’un détournement de pouvoir.
- 46 En l’occurrence, le Tribunal estime opportun d’examiner d’abord le moyen tiré de l’existence d’une erreur de qualification juridique des mesures en cause d’aides d’État, au sens de l’article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 47 À titre liminaire, il y a lieu de constater que si, dans les motifs de la décision attaquée, la Commission a estimé que le caractère optionnel de la rétroactivité de la taxe sur la publicité dans la version modifiée de 2015 accordait un avantage à certaines entreprises, comme cela a été relaté au point 28 ci-dessus, cette appréciation ne s’est pas traduite dans le dispositif de la décision attaquée et qu’ainsi, comme l’a confirmé à l’audience le représentant de la Commission, cet élément n’a pas été identifié comme un élément d’aide d’État. Dès lors, il n’est pas nécessaire d’examiner les arguments avancés à l’encontre de cette appréciation de la Commission.
- 48 Pour le surplus, la Hongrie soutient que la Commission a estimé à tort que la taxe sur la publicité comportait des mesures sélectives à l’avantage de certaines entreprises. Selon la Hongrie, ni la structure progressive de la taxe, ni la réduction de l’assiette pour les entreprises déficitaires en 2013, ne seraient constitutives d’aides d’État.

Sur la structure progressive de la taxe

- 49 La Hongrie soutient, à titre liminaire, qu'il n'y a pas d'obligation de justifier en tant que telle une structure d'imposition progressive sur le chiffre d'affaires pour la faire échapper à la qualification d'aide d'État. En effet, il n'y aurait pas de différence entre, d'une part, les impôts sur le bénéfice dont la Commission accepte la progressivité et, d'autre part, ceux qui dépendent du chiffre d'affaires, car ces deux types d'imposition auraient les mêmes caractéristiques au regard des critères de qualification des aides d'État s'ils sont caractérisés par un barème de taux progressifs. La diversité fiscale permettrait au législateur national de disposer de nombreux instruments pour réaliser une répartition optimale des charges publiques. Selon la Hongrie, puisque la compétence des États membres pour la détermination des taux en matière d'impôts directs existe toujours dans l'état actuel du droit de l'Union, il n'était donc pas nécessaire de justifier par des raisons particulières les règles concernant la taxe sur la publicité, en particulier le recours à un barème de taux progressifs. L'analyse de l'existence d'aides d'État dans un impôt ne dépendrait pas des raisons qui ont motivé la structure de base de celui-ci.
- 50 La Hongrie se réfère aux arrêts du 9 mai 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185) ; du 17 septembre 1987, Feldain (433/85, EU:C:1987:371) ; du 27 octobre 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657), et du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), pour illustrer son argumentation et expose que dans aucune des affaires concernant des régimes fiscaux d'États membres caractérisés par un barème de taux progressifs par tranches que la Cour a examinées, il n'a été jugé que le régime concerné engendrait, en lui-même, une aide d'État, ou violait le droit de l'Union, au motif que le barème des taux était progressif par tranches. Ainsi, la jurisprudence de la Cour permettrait aux États membres de recourir à une taxation progressive dans le cas d'un impôt ayant une base taxable autre que les bénéficiaires, sans que cela engendre par principe une aide d'État.
- 51 La Hongrie estime que si, au contraire, il devait être jugé que la Commission a qualifié à juste titre la taxe sur la publicité d'aide d'État, cette institution serait à même de contester tout système de taxation progressive du point de vue des aides d'État, ce dont il résulterait une interdiction arbitraire de recourir à une telle mesure fiscale.
- 52 Plus précisément, au regard des critères de l'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, la Hongrie avance ce qui suit.
- 53 S'agissant des critères de l'engagement de ressources d'État et de l'existence d'un avantage, elle conteste l'affirmation de la Commission exposée au considérant 42 de la décision attaquée, selon laquelle « 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) ». En effet, la taxe sur la publicité n'exempterait pas les « entreprises ayant un chiffre d'affaires moins élevé » d'une quelconque charge fiscale, car leur base d'imposition n'atteindrait pas les tranches à partir desquelles les taux supérieurs de la taxe sont applicables. De ce fait, ces entreprises paieraient sur la tranche « moins élevée » de leur base d'imposition une taxe d'un même montant que ce que paient les « entreprises ayant un chiffre d'affaires plus élevé » sur la même tranche de base d'imposition.
- 54 En ce qui concerne la comparaison de différents taux effectuée dans la décision attaquée (considéranants 50 à 59 de la décision attaquée), la Hongrie soutient que la Commission ne peut ni créer un système de référence fictif avec un taux unique ou avec un taux d'imposition moyen constaté, ni examiner la légalité d'un système fiscal d'un État membre en le comparant à un tel système fictif. La jurisprudence de la Cour ne permettrait pas de constater l'existence d'une dérogation au régime de référence en se fondant sur un autre régime de référence, arbitrairement défini pour identifier un avantage.

- 55 Ainsi, il n'aurait pas été correctement démontré que la structure progressive de la taxe sur la publicité accorde des avantages sélectifs. En effet, comme le souligne également le gouvernement polonais, cette structure, qui serait la cause de sa sélectivité selon la Commission, ne dérogerait pas au système de référence dans lequel elle s'inscrit, car elle serait une composante de ce système.
- 56 La Hongrie souligne qu'il n'existe aucune différenciation quant à la base d'imposition de la taxe sur la publicité et que c'est le même taux moyen qui, dans un système de taxation progressive par tranche, s'applique à quiconque dispose de la même assiette, de sorte que la taxe calculée sur cette assiette est la même. Il n'y aurait donc aucune dérogation au système de référence.
- 57 La Hongrie expose aussi qu'à la différence du régime fiscal concerné par l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), qui avait été conçu pour favoriser un groupe déterminé d'entreprises, en l'occurrence les sociétés offshore (qui, en l'absence d'employés et de locaux professionnels, étaient de facto exonérées d'impôts), la taxe sur la publicité est payée par chaque contribuable en fonction de son chiffre d'affaires sur la base des taux applicables de façon uniforme sur chacune des tranches. Ainsi, les deux affaires ne seraient pas comparables.
- 58 La Hongrie ajoute que la situation d'espèce ne correspond pas non plus à une situation dans laquelle une taxe peut être considérée comme faisant partie intégrante d'une mesure d'aide d'État, telle qu'elle est identifiée dans l'arrêt du 27 octobre 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657), lorsque le produit de cette taxe est nécessairement affecté au financement d'une aide. Elle rappelle à cet égard que, dans la mesure où les recettes provenant de la taxe sur la publicité étaient inscrites au budget général de l'État, il était impossible de déterminer quelles dépenses précises étaient financées par ces recettes.
- 59 Le gouvernement hongrois conclut que, puisque, selon les règles initiales régissant la taxe sur la publicité et selon celles introduites lors de la modification de 2015, le montant de la taxe sur la publicité était le même pour la même base d'imposition, le barème progressif par tranches de cette taxe n'impliquait ni sélectivité ni avantage pécuniaire.
- 60 Pour sa part, le gouvernement polonais ajoute que, à supposer même que les taux d'imposition progressifs ne fassent pas partie du système de référence spécifique à la taxe sur la publicité, ils ne favoriseraient pas d'entreprises qui, au regard de l'objectif principal de la taxe, se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable à celle d'autres entreprises. En effet, dans la mesure où la structure de ces taux serait fondée sur une progressivité par tranches, et non sur une progressivité globale, elle respecterait le principe d'égalité. En effet, dans une même tranche de chiffre d'affaires, toutes les entreprises seraient traitées exactement de la même manière en étant soumises au même taux d'imposition et aucune catégorie d'entreprises ne pourrait être identifiée comme privilégiée.
- 61 À ces arguments soutenant que la progressivité de la taxe sur la publicité n'engendre pas d'aides d'État, la Commission rétorque que les situations ayant donné lieu aux arrêts du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), et du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981), correspondent au cas de figure de la taxe sur la publicité.
- 62 Il résulterait en particulier de l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), qu'il ne suffit pas, pour savoir si une mesure fiscale est sélective au profit de certaines entreprises, d'examiner s'il y a une dérogation aux règles du système de référence telles qu'elles sont définies par l'État membre concerné lui-même, mais qu'il convient aussi de vérifier si les limites ou la structure de ce système de référence ont été définies de manière cohérente ou au contraire de manière clairement arbitraire ou partielle de façon à favoriser ces entreprises compte tenu de l'objectif normal de ce système, ce qui serait le cas en

l'espèce. La Commission expose que, dans ledit arrêt, la Cour a jugé que l'avantage sélectif dont bénéficiaient certaines sociétés exemptes d'imposition résultait de la conception même de l'impôt concerné alors que son objectif était d'introduire une imposition généralisée.

- 63 C'est sur une situation semblable que serait établie, aux considérants 50 à 54 de la décision attaquée, la conclusion selon laquelle la Hongrie aurait délibérément conçu, dès le départ, le système de taxation progressive par tranches appliqué à la taxe sur la publicité comme système de référence sélectif, de manière à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres.
- 64 La Commission ajoute que l'arrêt du 27 octobre 2005, *Distribution Casino France e.a.* (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657), sur le fondement duquel la Hongrie entend montrer que l'absence d'un lien d'affectation entre la taxe sur la publicité et le financement de mesures spécifiques permet d'écarter l'existence d'éléments d'aide d'État, est dénué de pertinence, car, en l'espèce, ce qui est en cause n'est pas une mesure d'aide qui serait financée par la taxe, mais les aides que celle-ci apporte en elle-même compte tenu de sa conception.
- 65 La Commission soutient par ailleurs qu'un taux d'imposition uniforme dans chaque tranche du barème n'implique pas un traitement égal des assujettis, puisque seuls ceux ayant un chiffre d'affaires plus élevé entrent dans les tranches supérieures, frappées de taux plus élevés. Ce qui importerait pour un assujetti serait le taux effectif moyen et le montant total d'imposition, non que, dans une tranche donnée, le taux soit uniforme ou non. Par rapport à une taxe à taux unique sur le chiffre d'affaires frappant tous les assujettis dans la même proportion, la taxe progressive sur la publicité ferait globalement peser une charge fiscale supérieure sur les entreprises atteignant les tranches d'imposition les plus élevées.
- 66 La Commission ajoute que, contrairement à ce qu'a exposé la Hongrie, elle n'a pas défini de nouveau régime de référence « reposant sur un taux moyen ». Le taux moyen auquel elle a fait référence serait propre à chaque entreprise, mais elle aurait décrit, aux considérants 48 et 56 de la décision attaquée, une taxe sur la publicité à taux unique devant servir de régime de référence, pour laquelle il n'existe ni tranches, ni taux progressif, seul régime susceptible, selon elle, d'éviter une discrimination entre entreprises étant, au regard de l'objectif poursuivi par la taxe sur la publicité, dans des situations comparables. Ce raisonnement suivrait celui développé par la Cour dans l'arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732). La Commission précise que si elle s'est référée, dans la décision attaquée, à une taxe sur la publicité à taux unique n'entraînant pas d'aide d'État, elle a laissé à la Hongrie le soin de décider du niveau de ce taux. Cela refléterait le fait qu'elle n'a pas limité la souveraineté de la Hongrie en matière fiscale, mais seulement appliqué les règles en matière d'aides d'État.
- 67 En se référant aux considérants 46 à 71 de la décision attaquée, la Commission rappelle plus précisément l'analyse en trois étapes qu'elle a suivie pour apprécier le caractère sélectif de la taxe sur la publicité.
- 68 En ce qui concerne le caractère sélectif de l'avantage octroyé, la Commission aurait, dans la décision attaquée, démontré que les taux d'imposition progressifs aboutissaient à une distinction entre les entreprises ayant des recettes publicitaires élevées (c'est-à-dire les grandes entreprises comme Magyar RTL) et celles ayant des recettes publicitaires faibles (c'est-à-dire les entreprises plus petites) et qu'ils aboutissaient par conséquent à l'octroi d'un avantage sélectif à ces dernières sur la base de leur taille (considérants 49 à 56). Or, une taxe sur le chiffre d'affaires à taux unique, non discriminatoire, impliquerait qu'une entreprise doive payer d'autant plus que son chiffre d'affaires est important, toutes les portions du chiffre d'affaires étant soumises à un taux uniforme. Contrairement aux impôts basés sur les bénéfices, les taxes basées sur le chiffre d'affaires ne viseraient pas à tenir compte, et de fait ne tiendraient pas compte, des coûts encourus pour parvenir au chiffre d'affaires en question. Cela s'expliquerait par le fait qu'un chiffre d'affaires élevé n'entraîne pas nécessairement un bénéfice élevé et que le chiffre d'affaires, en soi, ne reflète pas la capacité contributive.

- 69 La Commission rappelle que, selon elle, dans le cas des taxes sur le chiffre d'affaires, l'existence de plusieurs tranches et l'application des taux d'imposition progressifs qui vont de pair avec ces tranches ne sont justifiées par la nature du système que dans des cas exceptionnels, à savoir lorsque l'objectif spécifique de la taxe exige d'appliquer des taux progressifs. Un impôt sur le chiffre d'affaires à taux progressifs serait par exemple justifié si les externalités négatives d'une activité, que la taxe viserait à compenser, augmentent, elles aussi, de manière progressive, c'est-à-dire plus que proportionnelle, en fonction du chiffre d'affaires. Mais la Hongrie n'aurait pas montré que la progressivité de la taxe sur la publicité était justifiée par d'éventuelles externalités négatives résultant des publicités.
- 70 Il convient d'examiner les arguments résumés ci-dessus.
- 71 L'article 107, paragraphe 1, TFUE dispose que, sauf 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.
- 72 Il ressort d'une jurisprudence constante que les aides visées à l'article 107, paragraphe 1, TFUE ne se limitent pas aux subventions, étant donné qu'elles comprennent non seulement des prestations positives, telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions d'État qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par-là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques (voir, en ce sens, arrêts du 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité*, 30/59, EU:C:1961:2, p. 39 ; du 2 juillet 1974, *Italie/Commission*, 173/73, EU:C:1974:71, point 33 ; du 15 mars 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, point 13, et du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 71).
- 73 En matière fiscale, il en découle qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises un traitement fiscal avantageux qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (voir, en ce sens, arrêts du 15 mars 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, point 14 ; du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 72, et du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 56).
- 74 La démonstration de l'existence d'un traitement fiscal avantageux réservé à certaines entreprises, autrement dit la caractérisation de la sélectivité de la mesure en cause, impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, cette mesure est de nature à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable (voir, en ce sens et par analogie, arrêt du 2 juillet 1974, *Italie/Commission*, 173/73, EU:C:1974:71, point 33 ; voir également arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 75 et jurisprudence citée).
- 75 Plus précisément, selon la méthode d'analyse consacrée dans la jurisprudence, la qualification d'une mesure fiscale avantageuse de « sélective » demande, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou « normal » applicable [voir, en ce sens, arrêts du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 57, et du 28 juin 2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 88 et jurisprudence citée].

- 76 C'est par rapport à ce régime fiscal qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier et, le cas échéant, d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système « normal » en introduisant des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au régime fiscal commun ou « normal » applicable, dans une situation factuelle et juridique comparable (voir, en ce sens, arrêts du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.*, C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 49, et du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 57). En revanche, s'il apparaît que l'avantage fiscal, autrement dit la différenciation, se justifie par la nature et l'économie du système dans lequel il s'inscrit, il ne saurait constituer un avantage sélectif (voir, en ce sens, arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, point 42 ; du 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, points 51 et 52 ; du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, EU:C:2006:511, point 52 ; du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, point 83, et du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 58 et 60).
- 77 Il ressort de la jurisprudence que, lorsqu'est mentionnée la nature du système « normal », c'est l'objectif assigné à celui-ci qui est visé, tandis que, lorsqu'est mentionnée l'économie du système « normal », ce sont ses règles d'imposition qui sont visées (voir, en ce sens, arrêts du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, EU:C:2006:511, point 81, et du 7 mars 2012, *British Aggregates/Commission*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, point 84). Il y a lieu de souligner que la notion d'objectif ou de nature du système fiscal « normal » mentionnée ci-dessus se réfère aux principes fondateurs ou directeurs de ce système fiscal et ne se réfère ni aux politiques qui peuvent, le cas échéant, être financées au moyen des ressources qu'il procure, ni aux finalités qui pourraient être recherchées en instaurant des dérogations à ce système fiscal.
- 78 En l'occurrence, il y a d'abord lieu d'examiner la question de la détermination du régime fiscal « normal » par rapport auquel l'existence, ou non, d'un avantage sélectif doit en principe être recherchée.
- 79 Il convient de souligner, dans la mesure où la Commission se réfère particulièrement dans la décision attaquée à l'arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), que les trois impôts objet des affaires ayant donné lieu à cet arrêt constituaient ensemble le régime général d'imposition de toutes les sociétés établies à Gibraltar, alors que, en l'espèce, la mesure qualifiée d'aide d'État par la Commission s'inscrit dans le cadre d'un impôt sectoriel spécifique concernant la diffusion de publicités. Le régime fiscal « normal » ne saurait donc en toute hypothèse dépasser ce secteur (voir, en ce sens et par analogie, arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 54 à 63).
- 80 Or, c'est à juste titre que la Hongrie soutient que les taux d'imposition ne sauraient être exclus du contenu d'un régime fiscal, ainsi que l'a fait la Commission (voir considérant 48 de la décision attaquée). Que l'imposition soit à taux unique ou progressive, le niveau de prélèvement fait partie, comme l'assiette, comme le fait générateur et comme le champ des assujettis, des caractéristiques fondamentales du régime juridique d'un prélèvement fiscal. Comme le souligne le gouvernement polonais, la Commission indique elle-même, dans le point 134 de la communication relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, [TFUE] (JO 2016, C 262, p. 1), que, « [d]ans le cas d'impôts ou de taxes, le régime de référence se fonde sur des éléments tels que la base d'imposition, les assujettis, le fait générateur et les taux d'imposition ou de taxation ». En l'absence du niveau de prélèvement permettant de déterminer quelle est l'économie du régime « normal », il est d'ailleurs impossible d'examiner s'il existe une dérogation avantageuse au profit de certaines entreprises (voir, en ce sens, arrêts du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, EU:C:2006:511, point 56, et du 7 mars 2012, *British Aggregates/Commission*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, point 52). C'est pourquoi, le cas échéant, si, dans le cadre du même impôt, certaines entreprises se voient appliquer

des taux d'imposition différents des autres, y compris des exonérations différentes des autres, il y a lieu de déterminer quelle est la situation « normale » en la matière, qui fait partie du régime « normal », sans l'identification de laquelle la méthode rappelée aux points 75 et 76 ci-dessus ne peut pas s'appliquer.

- 81 Il ressort au demeurant de la décision attaquée et de l'argumentation en défense de la Commission que celle-ci a cherché à identifier un régime « normal » comportant une structure d'imposition, auquel se référer. Il ressort notamment des considérants 52 et 53 de la décision attaquée que, pour la Commission, ce régime devrait être un régime dans lequel le chiffre d'affaires des entreprises est imposé à un taux unique, indépendamment de son montant. La Commission montre d'ailleurs avoir regretté que les autorités hongroises ne lui aient pas indiqué une valeur pour ce taux unique (considérant 52 de la décision attaquée) et a même suggéré que le taux de 5,3 % soit retenu pour toutes les recettes publicitaires (considérants 91 et 93 de la décision attaquée). Force est toutefois de constater que le régime « normal » à taux unique auquel s'est, dans certains passages de la décision attaquée, référé la Commission est un régime hypothétique qui ne pouvait être retenu. En effet, l'analyse du caractère sélectif, ou non, d'un avantage fiscal, qui intervient à la seconde étape de la méthode rappelée aux points 75 et 76 ci-dessus, doit être effectuée au regard des caractéristiques réelles du régime fiscal « normal » dans lequel il s'insère, identifiées lors de la première étape de cette méthode, et non au regard d'hypothèses que n'a pas retenues l'autorité compétente.
- 82 Par conséquent, la Commission a identifié, dans la décision attaquée, un régime « normal » soit incomplet, sans taux d'imposition, soit hypothétique, avec un taux d'imposition unique, ce qui constitue une erreur de droit.
- 83 Eu égard au caractère progressif de la taxe en cause et à l'absence d'échelles de taux différenciées pour certaines entreprises, le seul régime « normal » qui pouvait en l'espèce être retenu était, comme le soutient le gouvernement hongrois, la taxe sur la publicité en elle-même, avec sa structure comprenant son barème unique de taux progressifs et ses tranches.
- 84 Cependant, même si la Commission a commis une erreur sur l'identification du régime fiscal « normal » pertinent, il y a lieu de vérifier si la conclusion à laquelle elle est arrivée n'est pas justifiée par d'autres motifs figurant dans la décision attaquée qui permettraient d'identifier l'existence d'un avantage sélectif au profit de certaines entreprises.
- 85 En effet, la Commission ne s'est pas limitée à considérer que la structure progressive de l'imposition en cause dérogeait à un régime « normal », en l'occurrence identifié de manière incomplète ou hypothétique, mais elle a également motivé, en substance, l'existence d'un avantage sélectif au profit des entreprises ayant un chiffre d'affaires peu élevé en s'appuyant sur l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), qui concernait un régime fiscal en lui-même discriminatoire au regard de l'objectif qu'il était censé poursuivre, autrement dit au regard de sa nature. En l'occurrence, la Commission a considéré que la structure de la taxe sur la publicité, avec ses taux progressifs et ses tranches, était contraire à l'objectif poursuivi par cette taxe et avait à cet égard des effets discriminatoires entre les entreprises de ce secteur. Il convient donc de vérifier si cette appréciation est fondée.
- 86 Ainsi, au considérant 49 de la décision attaquée, la Commission a indiqué qu'« il fa[[lait] également évaluer si l'État membre a[vait] 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 ». Au considérant 51 de la décision attaquée, elle a indiqué que « le régime à taux progressifs mis en place par la loi a[vait] 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 [était], dans une certaine mesure, lié à la taille de l'entreprise ». Au considérant 54 de la décision attaquée, elle a indiqué en outre que « le régime de

référence a[vait] donc été conçu dès le départ de manière sélective ce qui n'[était] pas justifié à la lumière de l'objectif de la taxe sur la publicité, qui [était] de promouvoir le principe de la fiscalité équitable et d'assurer des ressources au budget de l'État ».

- 87 Cependant, l'objectif mentionné par la Commission d'assurer des recettes budgétaires est commun à tous les impôts non affectés qui constituent l'essentiel des régimes fiscaux et il est à lui seul insuffisant pour déterminer la nature des différents impôts, par exemple selon le type d'assujettis qu'ils visent, selon qu'ils sont généraux ou sectoriels, ou selon l'éventuel objectif particulier qu'ils visent, par exemple pour ce qui concerne les taxes visant à diminuer certaines atteintes à l'environnement (écotaxes). Au demeurant, la structure progressive des taux d'un impôt ne saurait en tant que telle être contraire à l'objectif de collecter des recettes budgétaires. De même, l'objectif de promouvoir une fiscalité équitable est très général et pourrait être avancé pour la plupart des impôts. Il ne saurait donc correspondre à l'objectif spécifique d'un impôt.
- 88 Il ressort des éléments figurant au dossier que la loi relative à la taxe sur la publicité a instauré un impôt sur le chiffre d'affaires des diffuseurs de publicités, que les autorités hongroises ont souhaité associer à une logique redistributive, ainsi que cela est indiqué au considérant 33 de la décision attaquée. Aucune autre finalité particulière, visant par exemple à compenser ou à dissuader la survenance d'effets négatifs susceptibles d'être engendrés par l'activité en cause, n'ayant été avancée, il y a lieu de considérer que tel était l'objectif visé par le législateur national. Or, dans la décision attaquée, la Commission a précisément estimé qu'une logique redistributive traduite par une structure d'imposition progressive était incompatible avec un impôt sur le chiffre d'affaires pour considérer que cet objectif ne pouvait pas être retenu aux fins d'analyser l'existence d'avantages sélectifs.
- 89 Toutefois, contrairement à ce que soutient la Commission, l'économie de la taxe sur la publicité, caractérisée par une structure d'imposition progressive, était a priori cohérente avec l'objectif des autorités hongroises, même si l'impôt en cause était un impôt sur le chiffre d'affaires. En effet, il est raisonnable de présumer que l'entreprise qui réalise un chiffre d'affaires élevé peut, grâce à différentes économies d'échelle, avoir des coûts proportionnellement moindres que celle qui réalise un chiffre d'affaires plus modeste – parce que les coûts unitaires fixes (bâtiments, impôts fonciers, matériel, frais de personnel par exemple) et les coûts unitaires variables (approvisionnements en matières premières par exemple) diminuent avec le volume d'activité – et qu'elle peut jouir ainsi d'un revenu disponible proportionnellement plus important qui la rend apte à payer proportionnellement plus au titre d'un impôt sur le chiffre d'affaires.
- 90 Par conséquent, la Commission a commis une autre erreur en ce qui concerne l'identification de l'objectif de la taxe sur la publicité, qui était bien d'instaurer une taxation sectorielle sur le chiffre d'affaires respectant une logique redistributive, ainsi que l'ont exposé les autorités hongroises.
- 91 À ce stade de l'analyse, la question est de savoir si la Commission a pu encore, en dépit des deux erreurs identifiées ci-dessus quant à la définition du régime de référence et à son objectif, déceler à juste titre des éléments démontrant l'existence d'avantages sélectifs dans la taxe sur la publicité compte tenu du régime de référence et de l'objectif de celle-ci mentionnés aux points 83 et 88 ci-dessus, tels qu'ils résultent de la loi relative à la taxe sur la publicité. La question est plus précisément de savoir si elle a démontré que la structure d'imposition choisie par les autorités hongroises était contraire à l'objectif de ce régime.
- 92 Il y a lieu de rappeler que le juge de l'Union s'est à de nombreuses reprises prononcé sur l'existence, ou non, d'avantages sélectifs au sein de régimes fiscaux, ou plus généralement de régimes de contributions obligatoires, qui étaient caractérisés par la présence de règles de modulation de ces contributions selon la situation des redevables. À cet égard, le fait qu'un impôt soit caractérisé par une structure d'imposition progressive, par des abattements à la base, par des plafonnements ou par d'autres dispositifs de modulation et qu'il en résulte des niveaux d'imposition effectifs différents selon

l'importance de la base taxable des assujettis ou selon les paramètres des dispositifs de modulation évoqués ne traduit pas nécessairement, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence rappelée aux points 73 à 77 ci-dessus, l'existence d'un avantage sélectif au profit de certaines entreprises.

- 93 Cette énonciation s'illustre en particulier par différents exemples concrets liés à la question formulée au point 91 ci-dessus, qui permettent de cerner dans quelles circonstances peut être identifiée, ou non, l'existence d'une dérogation à l'application du régime « normal » en raison du fait qu'une mesure de modulation de l'impôt en cause méconnaît la nature dudit régime, c'est-à-dire son objectif.
- 94 Ainsi, pour ce qui est des cas où une telle dérogation a été identifiée, dans les arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, points 49 à 55) ; du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, points 86 et 87) ; du 26 avril 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280) ; du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 85 à 108), et du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 58 à 94, lus conjointement avec le point 123), s'agissant, respectivement, d'un plafonnement dans le premier de ces arrêts, d'exonérations dans les trois arrêts suivants et de réductions d'assiette dans le dernier, la Cour a estimé, au regard des objectifs des impôts concernés, qui visaient la lutte contre des externalités négatives, notamment environnementales, pour ce qui concerne les trois premiers de ces arrêts, l'instauration d'un régime général d'imposition de toutes les entreprises pour ce qui concerne l'arrêt suivant et l'amortissement, en vue de l'impôt sur les sociétés, de la survalueur d'acquisition d'actifs d'entreprises dans certaines circonstances pour ce qui concerne le dernier de ces arrêts, que les avantages qui étaient réservés à certaines entreprises parmi d'autres se trouvant dans une situation comparable par rapport à ces objectifs étaient de ce fait sélectifs.
- 95 Il découle de ces arrêts que, indépendamment de la circonstance que l'objectif de l'impôt inclut, ou non, une finalité liée à l'impact de l'activité des entreprises assujetties, que l'avantage vise un secteur économique particulier par rapport aux autres entreprises assujetties ou bien une forme particulière d'exploitation des entreprises, ou encore que l'avantage soit ouvert potentiellement à toute entreprise assujettie, si cet avantage conduit à des différences de traitement qui sont contraires à l'objectif de l'impôt, il présente un caractère sélectif. Toutefois, l'objectif d'un impôt peut lui-même inclure une modulation visant à répartir l'effort fiscal ou à limiter son impact. Des situations particulières qui distinguent certains assujettis des autres peuvent également être prises en compte sans que l'objectif de l'impôt soit méconnu.
- 96 À cet égard, dans l'arrêt du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, points 33 à 36), évoqué au point 94 ci-dessus, la Cour a indiqué que le remboursement partiel de taxes sur l'énergie consommée par les entreprises, applicable lorsque ces taxes dépassaient un certain seuil de la valeur nette de ce que produisaient lesdites entreprises, ne constituait pas une aide d'État s'il bénéficiait à toutes les entreprises soumises à ces taxes indépendamment de l'objet de leur activité, alors qu'il pouvait conduire à des niveaux de taxation différents entre entreprises consommant la même quantité d'énergie.
- 97 De même, dans l'arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 77 à 83), évoqué au point 94 ci-dessus, la Cour a jugé que les avantages qui pouvaient découler d'un plafonnement généralisé de deux impôts sur les entreprises, dont l'assiette n'était pas le bénéfice, à 15 % du bénéfice, conduisant à ce que des entreprises ayant la même assiette imposable puissent acquitter un impôt différent, étaient établis sur la base de critères objectifs indépendants de choix des entreprises concernées et n'étaient dès lors pas de nature sélective.

- 98 Dans l'arrêt du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 48 à 62), la Cour a dit pour droit que, dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, qui constituait le régime « normal » dans cette affaire, l'exonération totale dont bénéficiaient des sociétés coopératives ne constituait pas un avantage sélectif en raison du fait qu'elles n'étaient pas dans une situation juridique et factuelle comparable à celle des sociétés commerciales, pour autant qu'il était vérifié qu'elles agissaient bien dans les conditions inhérentes à la logique coopérative, impliquant notamment une marge bénéficiaire nettement inférieure à celle des sociétés de capitaux.
- 99 Dans l'arrêt du 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, points 37 à 44), la Cour a estimé, en prenant également en compte la situation particulière de certaines entreprises, qu'un mécanisme de règlement forfaitaire de litiges fiscaux anciens, ouvert aux entreprises répondant à des critères objectifs ne les plaçant pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des autres entreprises, n'entraînait pas un avantage sélectif, même s'il pouvait conduire à ce que les bénéficiaires de ce mécanisme paient moins d'impôts, toutes choses égales par ailleurs, que d'autres entreprises.
- 100 De même, dans l'arrêt du 26 avril 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), évoqué au point 94 ci-dessus, la Cour a indiqué que, dans le cadre d'un impôt sur les établissements commerciaux, dont l'assiette était essentiellement constituée par la surface de vente et qui visait à corriger et à compenser des externalités négatives en matière d'environnement et d'aménagement du territoire, l'abattement de 60 % ou l'exonération totale dont bénéficiaient les établissements exerçant certaines activités ainsi que ceux dont la surface de vente était inférieure à un seuil donné ne constituaient pas des aides d'État s'il était vérifié que ces divers établissements étaient bien dans une situation différente de celles des autres établissements assujettis, eu égard aux impacts que l'impôt en cause visait à corriger et à compenser, c'est-à-dire au regard des objectifs de cet impôt.
- 101 Ces exemples confirment qu'il existe des impôts dont la nature n'empêche pas qu'ils soient assortis de dispositifs de modulation, pouvant aller jusqu'à des exonérations, sans pour autant que lesdits dispositifs conduisent à l'octroi d'avantages sélectifs. Pour résumer, leur caractère sélectif est absent si ces différences d'imposition et les avantages qui peuvent en découler, même justifiés par la seule logique gouvernant la répartition de l'impôt entre les contribuables, résultent de l'application pure et simple, non dérogatoire, du régime « normal », si les situations comparables sont traitées de manière comparable et si ces dispositifs de modulation ne méconnaissent pas l'objectif de l'impôt concerné. De même, des dispositions particulières prévues pour certaines entreprises à raison de situations qui leur sont propres, les faisant bénéficier d'une modulation, voire d'une exonération d'impôt, ne doivent pas s'analyser comme constitutives d'un avantage sélectif si ces dispositions ne contreviennent pas à l'objectif de l'impôt en question. À cet égard, le fait que seuls les contribuables remplissant les conditions pour l'application d'une mesure puissent bénéficier de celle-ci ne saurait, en soi, conférer à cette mesure un caractère sélectif (voir arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 59 et jurisprudence citée). De tels dispositifs répondent à la condition de conformité à la nature et à l'économie du système dans lequel ils s'inscrivent, évoquée au point 76 ci-dessus.
- 102 En revanche, si des entreprises se trouvant dans une situation comparable au regard de l'objectif de l'impôt ou de la logique justifiant une modulation de celui-ci ne se voient pas appliquer un traitement égal à cet égard, cette discrimination engendre un avantage sélectif susceptible de constituer une aide d'État si les autres conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, TFUE sont réunies.
- 103 Aussi, en particulier, les structures d'imposition progressives, y compris avec des abattements à la base importants, qui ne sont pas exceptionnelles dans la fiscalité des États membres, n'impliquent pas par elles-mêmes l'existence d'éléments d'aides d'État. Dans sa communication relative à la notion d'aide d'État (voir point 80 ci-dessus), la Commission indique à cet égard, au point 139, que le caractère progressif d'un impôt sur le revenu peut être justifié par la logique redistributive accompagnant un tel impôt. Cependant, rien ne permet de limiter, comme le fait la Commission aux considérants 68 et 69 de la décision attaquée, ce type d'appréciation à des impôts sur le revenu ou visant la compensation et

la dissuasion de certains effets négatifs susceptibles d'être engendrés par l'activité concernée et de l'exclure pour des impôts visant l'activité des entreprises, et non leur revenu net ou leur bénéfice. En effet, il ne ressort pas de la jurisprudence rappelée aux points 73 à 77 ci-dessus que, pour éviter la qualification d'avantage sélectif d'une mesure de modulation d'un impôt, un État membre ne pourrait recourir qu'à des critères de modulation limités à certaines finalités, comme la redistribution de la richesse ou la compensation et la dissuasion d'externalités négatives. Ce qui est nécessaire à cet effet est que la modulation souhaitée ne soit pas arbitraire, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), mentionné au point 94 ci-dessus, qu'elle soit appliquée de manière non discriminatoire et reste conforme à l'objectif de l'impôt concerné. Par exemple, les dispositifs de modulation évoqués aux points 96, 97 et 99 ci-dessus, qui n'ont pas été jugés sélectifs par la Cour, ne répondaient pas à une logique de taxation proportionnelle à des externalités négatives, ni d'ailleurs à une logique redistributive, mais à d'autres finalités. De plus, comme cela a déjà été indiqué au point 89 ci-dessus, il n'est pas exclu qu'une logique redistributive puisse aussi justifier la progressivité d'un impôt sur le chiffre d'affaires, ce que soutient en l'occurrence à juste titre le gouvernement hongrois. Une logique redistributive peut d'ailleurs même justifier une exonération totale pour certaines entreprises comme l'illustre l'affaire mentionnée au point 98 ci-dessus.

- 104 Par conséquent, s'agissant d'un impôt sur le chiffre d'affaires, un critère de modulation prenant la forme d'une taxation progressive à partir d'un certain seuil, même élevé, qui peut correspondre au souhait de ne taxer l'activité d'une entreprise que lorsque cette activité atteint une importance certaine n'implique pas, à lui seul, l'existence d'un avantage sélectif.
- 105 Il résulte donc des points 91 à 104 ci-dessus que la Commission n'a pas pu déduire à bon droit l'existence d'avantages sélectifs accompagnant la taxe sur la publicité de la seule structure progressive de ce nouvel impôt.
- 106 Toutefois, s'il était démontré par la Commission dans la décision attaquée que la structure progressive d'imposition concrètement retenue a été arrêtée d'une façon qui vide largement de sa substance l'objectif de l'impôt en question, il pourrait être considéré que l'avantage que peuvent en retirer les entreprises bénéficiant d'une imposition nulle ou faible par rapport à d'autres entreprises est sélectif.
- 107 Il y a donc encore lieu de vérifier si la Commission a, dans la décision attaquée, apporté cette démonstration.
- 108 À cet égard, au considérant 60 de la décision attaquée, la Commission a indiqué que les données relatives aux acomptes fiscaux présentées par les autorités hongroises le 17 février 2015 montraient qu'en 2014 les deux tranches supérieures de taux, à 30 % et 40 %, n'auraient concerné qu'une seule entreprise ayant acquitté 80 % de ces acomptes. Elle a estimé que ces données indiquaient bien les incidences concrètes du traitement différencié des entreprises sur la base de la loi sur la taxe sur la publicité, ainsi que la nature sélective de ses taux progressifs.
- 109 Toutefois, cette constatation factuelle n'a pas été associée à un raisonnement autre que celui visant le principe même d'une taxation progressive et est par conséquent en tout état de cause insuffisante pour constituer une motivation susceptible d'établir que la structure progressive retenue en l'espèce pour l'impôt concerné n'était pas compatible avec son objectif.
- 110 Par ailleurs, la Commission a, certes, exposé dans la décision attaquée que la structure d'imposition progressive de la taxe sur la publicité conduisait à traiter différemment des entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable, autrement dit qu'elle conduisait à un traitement discriminatoire. Toutefois, elle n'a fait principalement état à cet égard que du fait que le taux moyen effectif et le taux marginal d'imposition des entreprises devait varier en fonction de leur chiffre d'affaires et de leur taille (considéphants 50, 51, 58 et 59 de la décision attaquée). Or, cette variation du taux moyen effectif et du taux marginal en fonction de l'importance de l'assiette est inhérente à tout

système d'imposition à structure progressive et un tel système n'est pas, ainsi que cela a été exposé au point 104 ci-dessus, en tant que tel et de ce seul fait, de nature à engendrer des avantages sélectifs. Au demeurant, lorsque la structure d'imposition progressive d'un impôt traduit l'objectif poursuivi par cet impôt, il ne saurait être considéré que deux entreprises ayant une assiette d'imposition différente sont dans une situation factuelle comparable au regard de cet objectif.

- 111 Par conséquent, compte tenu des erreurs qu'elle a commises quant à la définition du régime fiscal « normal », quant à l'objectif de celui-ci, et quant à l'existence par nature, selon elle, d'avantages sélectifs dans le cadre d'une structure de taxation progressive sur le chiffre d'affaires, la Commission n'est pas parvenue à établir dans la décision attaquée l'existence d'avantages sélectifs, et donc d'aides d'État, en raison de la structure progressive de la taxe sur la publicité que ce soit en ce qui concerne sa version initiale ou sa version résultant de sa modification intervenue en 2015.

Sur la réduction de la base d'imposition du fait de la déductibilité en 2014 de 50 % des pertes reportées pour les entreprises n'ayant pas fait de bénéfices en 2013

- 112 Selon la Hongrie, la réduction d'assiette en question n'implique d'avantage sélectif pour aucune entreprise. Elle constituerait l'équivalent de la réduction pour pertes sur les années antérieures de l'assiette de l'impôt sur les sociétés à laquelle les sociétés bénéficiaires en 2013 pouvaient procéder par ailleurs. Ainsi, la réduction de la base d'imposition pour pertes aurait existé sans distinction pour n'importe quel assujetti à la taxe sur la publicité, qu'il ait été bénéficiaire ou non en 2013. La possibilité de réduire l'assiette de la nouvelle taxe sur la publicité aurait répondu au souci de modérer pour la première année d'imposition la charge d'entreprises déjà déficitaires, ainsi que les autorités hongroises l'auraient expliqué dès la phase préliminaire d'examen de cette taxe par la Commission et ainsi que cela est indiqué au considérant 33 de la décision attaquée. À cet égard, la Hongrie soutient que les entreprises déficitaires en 2013 ne se trouvaient pas, en ce qui concerne leurs obligations fiscales de l'exercice 2014, dans une situation comparable à celle des entreprises qui, en 2013, étaient bénéficiaires.
- 113 En outre, selon la Hongrie, les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), et du 21 mai 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), justifieraient sa position. Dans le second arrêt, la Cour aurait considéré comme étant acceptable, au regard du droit de l'Union, une réglementation qui, dans le cadre d'un impôt ayant une autre assiette que les revenus, mettait en œuvre une taxation tenant néanmoins compte des revenus. La Hongrie en déduit qu'il n'est pas exclu de mettre en place une règle permettant l'octroi d'un avantage fondé sur des critères non liés à la base taxable de l'impôt concerné, sans pour autant accorder une aide d'État. Le premier arrêt illustrerait également la possibilité de moduler un impôt sur le fondement de critères non liés à la base taxable et permettrait aussi de soutenir que la réduction d'assiette en cause constitue une mesure fiscale générale, car elle s'appliquerait sans distinction à toutes les entreprises selon un critère objectif lié à leur situation de rentabilité.
- 114 En réponse à ces arguments, la Commission expose que l'examen de la sélectivité par rapport au régime de référence doit être réalisé par rapport à la taxe sur la publicité et non au regard de l'ensemble du régime fiscal hongrois prenant en compte l'impôt sur les sociétés. La mesure en cause conférerait un avantage sélectif, car elle permettrait de diminuer la base d'imposition de la taxe sur la publicité et, par conséquent, la charge fiscale des entreprises concernées par rapport à celles qui ne sont pas susceptibles de bénéficier de cette réduction. À cet égard, la Commission soutient que la déduction des pertes préexistantes au moment de l'adoption de la loi relative à la taxe sur la publicité entraîne une sélectivité, d'une part, parce qu'elle ne peut pas être considérée comme étant partie intégrante du régime de référence, ainsi que cela est exposé dans la décision attaquée au considérant 55, et, d'autre part, parce qu'elle peut favoriser certaines entreprises ayant des pertes reportées considérables, en dérogation au régime de référence, ainsi que cela est exposé dans la

décision attaquée aux considérants 62 à 64. L'introduction de la taxe sur la publicité en cours d'année qu'invoque aussi, avec le souci de modération fiscale la première année, la Hongrie pour justifier la mesure, n'aurait pas eu seulement d'incidence sur les plans financiers des assujettis déficitaires en 2013, mais également sur ceux des assujettis bénéficiaires cette année-là. Les deux groupes d'entreprises seraient dans une situation comparable au regard de l'objectif de la taxe. Par ailleurs, la Commission souligne que, contrairement aux taxes basées sur les bénéfices, la taxe sur la publicité se fonde sur l'imposition du chiffre d'affaires. Or, les coûts, donc les pertes, ne seraient généralement pas déductibles d'une telle base d'imposition, ainsi que cela est exposé au considérant 62 de la décision attaquée.

- 115 Selon la Commission, les arrêts invoqués par la Hongrie ne permettent pas de soutenir son argumentation. En particulier, la Commission explique que le régime de la taxe sur la publicité hongroise ne s'apparente pas au régime de la taxe d'habitation française en cause dans l'arrêt du 21 mai 2015, *Pazdziej* (C-349/14, EU:C:2015:338), qui était, selon elle, un impôt sur la fortune. La base de la taxe sur la publicité étant le chiffre d'affaires, la déduction des pertes reportées ne serait pas liée à cette assiette mais à un élément qui lui serait totalement étranger, le bénéfice. La logique interne de la taxe ne justifierait donc pas la déductibilité de pertes.
- 116 La Commission ajoute que, en tout état de cause, la sélectivité de cette mesure se démontre par le fait que la déduction des pertes était limitée, d'un point de vue temporel, à l'impôt dû en 2014, et rappelle qu'elle était réservée, d'un point de vue personnel, aux seules entreprises déficitaires en 2013.
- 117 Il convient tout d'abord d'écarter les arguments de la Hongrie qui se réfèrent à la possibilité parallèle à celle en cause, pour les entreprises bénéficiaires en 2013, de déduire leurs pertes antérieures de la base taxable de l'impôt sur les bénéfices. Ces arguments ne sont pas opérants pour déterminer l'existence, ou non, d'un avantage sélectif au sein du seul régime de référence à prendre en compte, à savoir la taxe sur la publicité avec ses taux progressifs (voir, en ce sens, arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 54 et 55). La question est uniquement de savoir si la réduction d'assiette pour les entreprises non bénéficiaires en 2013 introduit dans ce régime un élément contraire à l'objectif de celui-ci et discriminatoire, conférant un avantage sélectif, comme le soutient la Commission à la suite de l'analyse qu'elle a effectuée aux considérants 62 à 65 de la décision attaquée.
- 118 À cet égard, considérant ce qui est exposé aux points 95 et 101 ci-dessus, il y a lieu de rappeler que, même si elles ne découlent pas de la nature elle-même, autrement dit de l'objectif, du régime fiscal de référence, certaines modulations d'un impôt, tenant compte de situations particulières, ne doivent pas s'analyser comme étant constitutives d'un avantage sélectif si ces dispositions ne contreviennent pas à l'objectif de l'impôt en question et qu'elles ne sont pas discriminatoires.
- 119 En l'occurrence, en premier lieu, il est inexact de considérer, comme la Commission le fait en substance au considérant 62 de la décision attaquée, que la réduction de la base d'imposition pourrait par principe conférer un avantage sélectif au motif que, s'agissant d'une imposition sur le chiffre d'affaires, « les coûts [ne sont] généralement pas déductibles de la base d'imposition ».
- 120 En effet, ainsi que cela a été rappelé au point 97 ci-dessus, la Cour a jugé dans l'arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 77 à 83), que le plafonnement d'une imposition établi sur la base de critères objectifs indépendants des choix des entreprises concernées, autrement dit de faits aléatoires, ne présentait pas de caractère sélectif, y compris si ces critères étaient déconnectés de l'assiette de l'imposition en question, ainsi qu'il ressort en particulier des points 81 et 83 de cet arrêt. Il peut être observé que l'un des critères ouvrant droit au plafonnement d'impôt examiné et jugé non sélectif dans cet arrêt était précisément de ne pas avoir généré de bénéfice alors que l'assiette de l'impôt concerné était autre. Il doit logiquement en être de même s'agissant, non d'un plafonnement, mais d'une réduction de l'assiette de l'imposition, comme en l'espèce. En outre, le souci auquel le législateur

hongrois a entendu répondre, dont la Commission a fait état dans la décision attaquée et qui est évoqué au point 112 ci-dessus, ne saurait être considéré comme contraire à l'objectif de la taxe sur la publicité mentionné au point 90 ci-dessus. En effet, ce dernier inclut une logique redistributive avec laquelle la réduction d'assiette retenue pour réduire la charge fiscale des entreprises déficitaires l'année fiscale précédant celle de l'imposition est cohérente.

- 121 En second lieu, il découle également de l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 77 à 83), que la Commission soutient à tort, au considérant 63 de la décision attaquée, que la mesure introduit en l'espèce une différenciation arbitraire entre différents groupes d'entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable dans la mesure où la possibilité de déduire 50 % des pertes reportées de l'assiette de la taxe sur la publicité pour 2014 a été réservée aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013.
- 122 En effet, le critère de distinction retenu par les autorités hongroises de ne pas avoir généré de bénéfice en 2013 est objectif. Le fait de satisfaire à ce critère est aléatoire pour les entreprises concernées. Enfin, au regard de l'objectif du législateur hongrois d'instaurer une taxation sectorielle respectant une logique redistributive, ce critère, qui a pour objet d'assurer pour la première année d'introduction de la taxe sur la publicité une pression fiscale modérée pour les assujettis en situation défavorable, établit une différence de traitement entre des entreprises qui ne sont pas dans une situation similaire : d'une part, celles ayant fait des bénéfices en 2013 et, d'autre part, celles n'en ayant pas fait la même année. Il peut, certes, être estimé que le critère de distinction retenu par le législateur hongrois peut, au regard de certaines situations particulières d'entreprises ayant eu des pertes du même ordre d'importance pour 2013 et les années précédentes, conduire à l'existence d'effets dits « de seuil » si elles ont, de plus, été proches de l'équilibre en 2013, mais de tels effets sont inhérents à de nombreux dispositifs de modulation qui comportent nécessairement des limites et il ne saurait être inféré de ce seul fait que de tels dispositifs accordent des avantages sélectifs.
- 123 Enfin, la circonstance que l'avantage en cause n'ait été prévu que pour l'impôt relatif à la première année fiscale d'application de la taxe en cause et non pour les années fiscales suivantes ne permet pas d'estimer que les entreprises qui en auraient profité cette première année ont été aidées par rapport aux entreprises qui auraient pu profiter du même avantage s'il avait été conservé les années suivantes. Le législateur n'est pas tenu de faire perdurer un avantage fiscal et, à cet égard, il n'y a pas de comparabilité des situations entre deux exercices fiscaux différents. Au demeurant, la Commission n'a pas défendu cette idée dans la décision attaquée, mais l'a seulement avancée dans la duplique.
- 124 Il y a donc lieu de conclure que la Commission n'a pas identifié à bon droit dans la déduction de la base d'imposition, pour la première année fiscale d'application de la taxe sur la publicité, de 50 % des pertes reportées pour les entreprises n'ayant pas fait de bénéfices en 2013, un élément discriminatoire contraire à l'objectif de cet impôt, constituant un avantage sélectif caractérisant une aide d'État.
- 125 Il ressort de tout ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens et arguments du gouvernement hongrois, que la décision attaquée doit être annulée dans son intégralité.

Sur les dépens

- 126 Aux termes de l'article 134, paragraphe 1, du règlement de procédure du Tribunal, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant succombé, il y a lieu de la condamner aux dépens exposés par la Hongrie, conformément aux conclusions de cette dernière, y compris aux dépens afférents à la procédure de référé.

¹²⁷ Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure, les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens. La République de Pologne doit donc supporter ses propres dépens.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (neuvième chambre)

déclare et arrête :

- 1) **La 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, est annulée.**
- 2) **La Commission européenne supportera ses propres dépens ainsi que ceux exposés par la Hongrie, y compris ceux afférents à la procédure de référé.**
- 3) **La République de Pologne supportera ses propres dépens.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 27 juin 2019.

Signatures