



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL GERAL (Nona Secção)

27 de junho de 2019*

«Auxílios de Estado — Imposto húngaro sobre o volume de negócios sobre a difusão de publicidade — Progressividade das taxas do imposto — Dedução ao valor tributável do imposto de 50 % das perdas reportadas para as sociedades que não registaram lucros em 2013 — Decisão que declara as medidas de auxílio incompatíveis com o mercado interno e que ordena a sua recuperação — Noção de auxílio de Estado — Condição relativa à seletividade»

No processo T-20/17,

Hungria, representada por M. Z.-Fehér, G. Koós e E.-Zs. Tóth, na qualidade de agentes,

recorrente,

apoiada por:

República da Polónia, representada por B. Majczyna, M. Rzotkiewicz e A. Kramarczyk-Szałodzińska, na qualidade de agentes,

interveniente,

contra

Comissão Europeia, representada por V. Bottka e P.-J. Loewenthal, na qualidade de agentes,

recorrida,

que tem por objeto um pedido, nos termos do artigo 263.º TFUE, de anulação da Decisão (UE) 2017/329 da Comissão, de 4 de novembro de 2016, relativa à medida SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicada pela Hungria sobre a tributação do volume de negócios relativo (JO 2017, L 49, p. 36),

O TRIBUNAL GERAL (Nona Secção),

composto por: S. Gervasoni, presidente, L. Madise (relator) e R. da Silva Passos, juízes,

secretário: N. Schall, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 10 de janeiro de 2019,

profere o presente

* Língua do processo: húngaro.

Acórdão

Antecedentes do litígio

- 1 Em 11 de junho de 2014, a Assembleia Nacional da Hungria aprovou a Lei XXII de 2014, relativa ao imposto sobre a publicidade (a seguir «Lei relativa ao imposto sobre a publicidade»), que entrou em vigor em 15 de agosto de 2014, e criou um novo imposto especial, progressivo por escalões, sobre as receitas ligadas à difusão de publicidade na Hungria (a seguir «imposto sobre a publicidade»), cobrado em complemento da tributação existente que onera as empresas, designadamente o imposto sobre as sociedades. No decurso da análise da Lei relativa ao imposto sobre a publicidade efetuada pela Comissão Europeia a título de controlo dos auxílios de Estado, as autoridades húngaras afirmaram que esse imposto tinha por objetivo assegurar o princípio da proporcionalidade fiscal.
- 2 Segundo a Lei relativa ao imposto sobre a publicidade, quem difundir publicidade fica sujeito ao imposto sobre a publicidade. É sujeito passivo quem torna pública a publicidade (os jornais, os meios audiovisuais, quem explora os suportes publicitários), mas não os anunciantes (aqueles em cujo interesse é feita a publicidade) nem as agências de publicidade, que são intermediários entre os anunciantes e os difusores. O valor tributável do imposto é o volume de negócios líquido de um exercício anual gerado pela difusão de publicidade. O âmbito territorial do imposto é a Hungria.
- 3 A tabela das taxas progressivas era a seguinte:
 - 0 % sobre a parte do valor tributável não superior a 0,5 mil milhões de forints húngaros (HUF) (cerca de 1 562 000 euros);
 - 1 % sobre a parte do valor tributável entre os 0,5 mil milhões de HUF e os 5 mil milhões de HUF (cerca de 15 620 000 euros);
 - 10 % sobre a parte do valor tributável entre os 5 mil milhões de HUF e os 10 mil milhões de HUF (cerca de 31 240 000 euros);
 - 20 % sobre a parte do valor tributável entre os 10 mil milhões de HUF e os 15 mil milhões de HUF (cerca de 47 000 000 euros);
 - 30 % sobre a parte do valor tributável entre os 15 mil milhões de HUF e os 20 mil milhões de HUF (cerca de 62 500 000 euros);
 - 40 % sobre a parte do valor tributável superior a 20 mil milhões de HUF (cerca de 94 000 000 euros) (esta taxa foi elevada para 50 % a partir de 1 de janeiro de 2015).
- 4 Os sujeitos passivos cujos lucros antes de imposto do exercício de 2013 foram nulos ou negativos podiam deduzir do valor tributável de 2014 50 % dos prejuízos reportados dos exercícios anteriores.
- 5 Por Decisão de 12 de março de 2015, após troca de correspondência com as autoridades húngaras, a Comissão abriu o processo formal de exame em matéria de auxílios de Estado previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE relativamente à Lei relativa ao imposto sobre a publicidade, por considerar que o caráter progressivo da taxa de tributação e as disposições relativas à dedução dos prejuízos reportados do valor tributável criariam auxílios de Estado. A Comissão considerou que as taxas de imposto progressivas estabelecem uma distinção entre empresas com receitas de publicidade elevadas (portanto, empresas de maior dimensão) e empresas com receitas de publicidade baixas (portanto, empresas de pequena dimensão) e concedem a estas uma vantagem seletiva com base na sua

dimensão. A Comissão considerou igualmente que a dedutibilidade de 50 % dos prejuízos pelas empresas que não tiveram lucros em 2013 concedia uma vantagem seletiva constitutiva de um auxílio de Estado.

- 6 No quadro da mesma decisão, a Comissão emitiu uma injunção de suspensão relativamente à medida em causa com base no artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º [TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1).
- 7 Em sequência disso, a Hungria alterou o imposto sobre a publicidade por sua própria iniciativa, sem ter notificado previamente a Comissão nem obtido a sua autorização, pela Lei LXII de 2015, de 4 de junho de 2015, substituindo a tabela de taxas progressivas com seis taxas entre 0 e 50 % pela seguinte tabela, com duas taxas:
 - 0 % sobre a parte do valor tributável inferior a 100 milhões de HUF (cerca de 312 000 euros);
 - 5,3 % sobre a parte do valor tributável superior 100 milhões de HUF.
- 8 A Lei LXII de 2015 introduziu também a possibilidade de aplicação retroativa das suas disposições desde a entrada em vigor da Lei relativa ao imposto sobre a publicidade em 2014. Assim, o sujeito passivo podia decidir se queria aplicar a tabela antiga ou a tabela nova ao seu volume de negócios do exercício fiscal precedente.
- 9 A Comissão encerrou o processo formal de exame pela Decisão (UE) 2017/329, de 4 de novembro de 2016, relativamente à medida SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicada pela Hungria sobre a tributação do volume de negócios relativo à publicidade (JO 2017, L 49, p. 36, a seguir «decisão impugnada»). No artigo 1.º da decisão impugnada, a Comissão concluiu que o regime constituído por taxas progressivas e por disposições que preveem a redução da obrigação fiscal sob a forma de dedução de prejuízos reportados pelas empresas que não obtiveram lucros em 2013, previsto na Lei XXII de 2014 relativa ao imposto sobre a publicidade, incluindo na sua versão decorrente da sua alteração de 4 de junho de 2015, constituía um auxílio de Estado introduzido pela Hungria de forma ilegal, em violação do artigo 108.º, n.º 3, TFUE, e, além disso, incompatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º TFUE.
- 10 Nos artigos 2.º e 3.º da decisão impugnada, a Comissão referiu, contudo, que alguns auxílios individuais concedidos em virtude desse regime, desde que preenchessem várias condições, não constituíam auxílios de Estado incompatíveis com o mercado interno.
- 11 No artigo 4.º da decisão impugnada, a Comissão ordenou à Hungria a recuperação junto dos beneficiários dos auxílios declarados incompatíveis com o mercado interno.
- 12 A este respeito, as autoridades húngaras deviam recuperar junto das empresas que tiveram receitas publicitárias no decurso do período desde a entrada em vigor do imposto sobre a publicidade em 2014 e até à eliminação do imposto, ou à sua substituição por um regime inteiramente compatível com as regras relativas aos auxílios de Estado, a diferença entre: o montante (1) do imposto que deviam ter pagado em aplicação de um regime de referência compatível com as regras relativas aos auxílios de Estado (regime de tributação de taxa única, fixada em 5,3 %, salvo escolha de outro valor pelas autoridades húngaras, sem dedução dos prejuízos reportados), e o montante (2) do imposto já pago ou devido pelas empresas. Assim, no caso de a diferença entre o montante (1) e o montante (2) ser positiva, o montante do auxílio devia ser recuperado, acrescido de juros contados desde a data de vencimento do imposto. A Comissão assinalou, todavia, que a recuperação não seria necessária se a Hungria suprimisse o regime fiscal em causa com efeitos retroativos desde a data da sua entrada em

vigor em 2014. Isso não impediria a Hungria de introduzir no futuro, por exemplo, a partir de 2017, um sistema fiscal que não fosse progressivo e não estabelecesse uma diferenciação entre os operadores económicos sujeitos ao imposto.

- 13 Em substância, na decisão impugnada a Comissão, no essencial, justificou a qualificação do regime em causa como auxílio de Estado da seguinte forma, atendendo à definição constante do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.
 - 14 Em primeiro lugar, quanto à imputabilidade da medida em causa ao Estado e ao seu financiamento por recursos do Estado, a Comissão considerou que, em virtude da aprovação da Lei relativa ao imposto sobre a publicidade pelo Parlamento húngaro, a Hungria renunciou a recursos que devia ter recebido das empresas com um volume de negócios mais baixo (ou seja, as empresas mais pequenas) se elas estivessem sujeitas à mesma obrigação fiscal que as empresas com um volume de negócios mais elevado (ou seja, as empresas maiores).
 - 15 Quanto à existência de uma vantagem, a Comissão recordou que as medidas que aliviam os encargos que normalmente oneram as empresas implicam, tal como as prestações positivas, uma vantagem. Neste caso, a tributação a uma taxa consideravelmente inferior aliviou os encargos das empresas com um volume de negócios modesto relativamente aos encargos das empresas cujo volume de negócios é elevado e concedeu uma vantagem às pequenas empresas relativamente às empresas maiores. A Comissão acrescentou que a possibilidade dada pela Lei relativa ao imposto sobre a publicidade às empresas que não tiveram lucro em 2013 de deduzirem 50 % dos prejuízos reportados do valor tributável constitui igualmente uma vantagem, pois diminui o encargo fiscal dessas empresas relativamente às que não podem beneficiar dessa dedução.
 - 16 Quanto ao facto de as vantagens identificadas favorecerem certas empresas (critério de seletividade), a Comissão alegou que, tratando-se de uma vantagem fiscal, a análise devia efetuar-se em várias etapas. Em primeiro lugar, seria necessário identificar o sistema fiscal de referência e, em seguida, ver se a medida em causa constituía uma derrogação a esse sistema, no sentido de que introduz diferenciações entre empresas que, tendo em conta os objetivos intrínsecos do sistema, se encontram numa situação factual e jurídica comparável, e, finalmente, em caso de resposta positiva, determinar se essa derrogação é justificada pela natureza e economia geral do sistema fiscal de referência. Uma resposta negativa à segunda etapa ou, eventualmente, uma resposta positiva à terceira permitiriam afastar a existência de uma vantagem seletiva a favor de certas empresas, ao passo que uma resposta positiva à segunda etapa e uma resposta negativa à terceira permitiriam, pelo contrário, concluir pela sua existência.
 - 17 No caso em apreço, a Comissão alegou, em primeiro lugar, que o sistema de referência correspondia ao do imposto especial sobre o volume de negócios proveniente da prestação de serviços publicitários. Mas, segundo a Comissão, a estrutura de taxas progressivas do imposto sobre as receitas publicitárias não podia ser parte dele. Com efeito, para que o regime de referência seja isento de auxílios de Estado, a Comissão assinalou que ele deve satisfazer duas condições:
 - uma taxa única para todas as receitas publicitárias;
 - a falta de um elemento suscetível de conceder uma vantagem seletiva a certas empresas.
 - 18 Nesta medida, a Comissão considerou, em seguida, que a estrutura progressiva do imposto, na medida em que implicava não apenas taxas marginais de imposto mas também taxas médias de tributação, diferentes entre empresas, constituía uma derrogação ao sistema de referência constituído por um imposto sobre a publicidade aplicado a taxa única ao conjunto dos operadores económicos da difusão de publicidade na Hungria.

- 19 A Comissão também considera que a faculdade concedida apenas às empresas que não obtiveram lucros em 2013 de deduzirem ao valor tributável de 2014 50 % dos prejuízos reportados constituía também uma derrogação ao regime de referência, ou seja, à regra de tributação em função do volume de negócios da publicidade. Segundo a Comissão, sendo o imposto sobre a publicidade reportado ao volume de negócios, os custos não deviam ser dedutíveis do valor tributável, contrariamente ao que pode ser feito nos impostos sobre os lucros.
- 20 A Comissão considerou igualmente que a derrogação ao sistema de referência constituído pela estrutura progressiva da tributação não era justificada pela natureza ou economia geral do sistema. Ao argumento das autoridades húngaras segundo o qual o imposto sobre a publicidade tinha uma lógica redistributiva e o volume de negócios e a dimensão das empresas refletem a capacidade contributiva das empresas, de forma que as empresas que têm receitas publicitárias mais elevadas têm uma maior capacidade contributiva do que as que têm menores receitas publicitárias, a Comissão respondeu que as informações prestadas pela Hungria não demonstram nem que o volume de negócios das empresas reflete a sua capacidade contributiva, nem que a natureza e a economia geral do sistema fiscal justificavam a estrutura progressiva do imposto. Para a Comissão, um imposto progressivo sobre o volume de negócios só poderia ser justificado para compensar ou dissuadir a produção de certos efeitos negativos que podem ser causados pela atividade visada, tanto mais graves quanto maior for o volume de negócios, mas tal situação não foi demonstrada no caso concreto.
- 21 Por outro lado, a Comissão negou que a dedutibilidade de 50 % dos prejuízos reportados se pudesse justificar como medida com vista a impedir a evasão fiscal e a fuga às obrigações fiscais, como sustentam as autoridades húngaras. Segundo a Comissão, a medida introduz uma diferenciação arbitrária entre dois grupos de empresas que se encontram numa situação jurídica e factual comparável, a saber, por um lado, as empresas que tinham perdas reportadas e que não tiveram lucros em 2013 e, por outro lado, empresas que tiveram lucros em 2013, mas que podiam ter tido prejuízos reportados de exercícios anteriores.
- 22 Além disso, a disposição não limita os prejuízos dedutíveis aos prejuízos de 2013, mas permite às empresas que não tiveram lucros no ano de 2013 utilizarem os seus prejuízos acumulados em anos anteriores. A dedução dos prejuízos já existentes à data da aprovação da Lei relativa ao imposto sobre a publicidade pode criar uma seletividade, na medida em que a possibilidade de dedução poderia favorecer certas empresas que pudessem dispor de prejuízos reportados consideráveis.
- 23 As diferenças de tratamento são assim arbitrárias e incompatíveis com a natureza dos impostos sobre o volume de negócios, e não podem ser consideradas como participando na luta contra a fraude e a evasão fiscal que pudesse justificar um tratamento diferenciado.
- 24 Tendo em conta o que precede, a Comissão concluiu que a natureza e a economia geral do sistema fiscal não justificavam as medidas em causa que concediam vantagens seletivas, por um lado, às empresas cujo volume de negócios é fraco (as empresas mais pequenas) e, por outro lado, às empresas que, não tendo tido lucros em 2013, puderam deduzir ao valor tributável 50 % dos seus prejuízos reportados.
- 25 Finalmente, a Comissão considerou que a medida em causa falseava ou ameaçava falsear a concorrência e afetava as trocas entre Estados-Membros. A este respeito, a Comissão salientou, nomeadamente, que o mercado publicitário da Hungria está aberto à concorrência, nele participando os operadores de outros Estados-Membros e que as empresas beneficiárias das taxas mais baixas do imposto beneficiam dessa forma de um auxílio ao seu funcionamento.
- 26 No que se refere à versão alterada de 2015 do imposto sobre a publicidade, a Comissão alegou que esta versão se baseava nos mesmos princípios e características que estavam na base do imposto sobre a publicidade de 2014.

- 27 Em primeiro lugar, a Comissão sublinhou que a nova estrutura das taxas do imposto continuou a prever a isenção das empresas com um volume negócios inferior a 100 milhões de HUF (taxa de 0 %), ao passo que as empresas com um volume de negócios superior pagam um imposto sobre a publicidade à taxa de 5,3 %. A Comissão deu à Hungria a oportunidade de justificar a aplicação de uma taxa de imposto de 0 % para o volume de negócios da publicidade inferior a 100 milhões de HUF pela lógica do sistema fiscal (por exemplo, os encargos administrativos). No entanto, a Hungria não apresentou argumentos para demonstrar que o custo da cobrança de impostos (encargos administrativos) ultrapassaria os montantes dos impostos cobrados (em cerca de 17 000 euros de impostos por ano).
- 28 Em segundo lugar, segundo a Comissão, o caráter opcional da retroatividade do imposto sobre a publicidade, na versão alterada, permitia às empresas contornar a obrigação fiscal que lhes impunha essa retroatividade e concedia uma vantagem económica às empresas que escapavam dessa forma à taxa de 5,3 %, mantendo as anteriores taxas de 0 % ou de 1 %.
- 29 Em terceiro lugar, a Comissão considerou, no tocante à possibilidade de deduzir 50 % dos prejuízos reportados ao valor tributável de 2014, concedida apenas às empresas que não tiveram lucros em 2013, não eliminada pela alteração de 2015, que o novo regime não introduzia alterações.
- 30 Tendo em conta o que precede, a Comissão concluiu que a Lei relativa ao imposto sobre a publicidade, conforme alterada em 2015, mantinha elementos iguais aos que qualificou de auxílios de Estado no quadro do regime de 2014.
- 31 Em 16 de maio de 2017, o Parlamento húngaro aprovou a Lei XLVII de 2017, que alterou a Lei relativa ao imposto sobre a publicidade. Em substância, a Lei eliminou o efeito retroativo do imposto sobre a publicidade.
- 32 A este respeito, a Comissão refere nos seus articulados apresentados ao Tribunal Geral que a Hungria não exerceu a faculdade prevista no considerando 91 da decisão impugnada, que permitia fixar uma taxa de imposto única aplicável com efeito retroativo dentro dos dois meses subsequentes à data da decisão impugnada. Tendo constatado que a Hungria suprimiu, com efeito retroativo, o imposto sobre a publicidade pago anteriormente («considerado como um pagamento em excesso») e que essa decisão foi expressamente tomada para executar a sua decisão, a Comissão considera que a obrigação de recuperação dos auxílios anteriormente identificados se extinguiu.

Tramitação processual e pedidos das partes

- 33 Por petição apresentada na Secretaria do Tribunal Geral em 16 de janeiro de 2017, a Hungria intentou o presente recurso.
- 34 Por requerimento separado, apresentado no mesmo dia, a recorrente pediu a suspensão da execução da decisão impugnada (Processo T-20/17 R).
- 35 O presidente do Tribunal Geral indeferiu, por Despacho de 23 de março de 2017, Hungria/Comissão (T-20/17 R, não publicado, EU:T:2017:203), o pedido de suspensão e deixou a decisão sobre as despesas para final.
- 36 A Comissão apresentou a sua contestação em 27 de março de 2017.
- 37 Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal Geral em 19 de maio de 2017, a República da Polónia apresentou um pedido de intervenção no presente processo em apoio dos pedidos da Hungria. Por decisão de 30 de maio de 2017, o presidente da Nona Secção do Tribunal Geral admitiu essa intervenção.

- 38 A Hungria, a Comissão e a República da Polónia apresentaram, respetivamente, réplica e tréplica e um articulado de intervenção em 15 de maio, 28 de junho e 26 de julho de 2017.
- 39 A Hungria e a Comissão apresentaram observações sobre o articulado de intervenção da República da Polónia em 7 de novembro de 2017.
- 40 Por carta de 15 de dezembro de 2017, a Hungria requereu de forma fundamentada a realização de uma audiência.
- 41 Com base no relatório do juiz-relator, o Tribunal Geral (Nona Secção) decidiu iniciar a fase oral do processo. O Tribunal Geral decidiu igualmente colocar três questões à Hungria para serem respondidas na audiência.
- 42 Foram ouvidas as alegações das partes e as suas respostas às perguntas colocadas pelo Tribunal Geral na audiência de 10 de janeiro de 2019.
- 43 A Hungria, apoiada pela República da Polónia, conclui pedindo que o Tribunal Geral se digne:
- anular a decisão recorrida;
 - subsidiariamente, anular parcialmente a decisão impugnada na parte em que qualifica erradamente de auxílio de Estado proibido as alterações introduzidas pela regulamentação de 2015;
 - condenar a Comissão nas despesas.
- 44 A Comissão conclui pedindo que o Tribunal Geral se digne:
- negar provimento ao recurso;
 - condenar a Hungria e a República da Polónia nas despesas do processo.

Questão de direito

- 45 A Hungria suscita três fundamentos em apoio do seu recurso. O primeiro baseia-se na existência de um erro de qualificação jurídica das medidas em causa como auxílios de Estado, no sentido do artigo 107.º, n.º 1, TFUE; o segundo, na violação do dever de fundamentação, e o terceiro em desvio de poder.
- 46 No caso em apreço, o Tribunal Geral considera oportuno apreciar primeiro o fundamento baseado em erro de qualificação jurídica das medidas em causa como auxílios de Estado, no sentido do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.
- 47 A título liminar, há que constatar que, embora nos motivos da decisão impugnada a Comissão considere que o caráter opcional da retroatividade do imposto sobre a publicidade na versão alterada de 2015 concede uma vantagem a certas empresas, como exposto no n.º 28, *supra*, essa apreciação não se traduziu no dispositivo da decisão impugnada e, assim, como confirmou na audiência o representante da Comissão, este elemento não foi identificado como um elemento de um auxílio de Estado. Assim, não é necessário analisar os argumentos adiantados contra esta apreciação da Comissão.

48 No restante, a Hungria sustenta que a Comissão considerou, erradamente, que o imposto sobre a publicidade continha medidas seletivas a favor de certas empresas. Segundo a Hungria, nem a estrutura progressiva do imposto nem a redução do valor tributável para as empresas deficitárias em 2013 constituiriam auxílios de Estado.

Sobre a estrutura progressiva do imposto

49 A Hungria sustenta, a título liminar, que não existe uma obrigação de justificar uma estrutura de tributação progressiva sobre o volume de negócios para a fazer escapar à qualificação de auxílio de Estado. Com efeito, não existiria diferença entre, por um lado, os impostos sobre os lucros cuja progressividade é aceite pela Comissão e, por outro, os que dependem do volume de negócios, pois estes dois tipos de tributação têm as mesmas características à luz critérios de qualificação dos auxílios de Estado se forem caracterizados por uma tabela de taxas progressivas. A diversidade fiscal permitia ao legislador nacional dispor de numerosos instrumentos para realizar uma repartição ótima dos encargos públicos. Segundo a Hungria, dado que a competência dos Estados-Membros para determinação das taxas em matéria de impostos diretos se mantém no estado atual do direito da União, não era necessário justificar por razões especiais o imposto sobre a publicidade, em especial o recurso a uma tabela de taxas progressivas. A análise da existência de auxílios de Estado num imposto não depende das razões que fundamentaram a sua estrutura de base.

50 A Hungria invoca os Acórdãos de 9 de maio de 1985, Humbot (112/84, EU:C:1985:185); de 17 de setembro de 1987, Feldain (433/85, EU:C:1987:371); de 27 de outubro de 2005, Distribution Casino France e o. (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657); e de 5 de fevereiro de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), para ilustrar a sua argumentação e sustenta que em nenhum dos processos relativos a regimes fiscais de Estados-Membros caracterizados por uma tabela de taxas progressivas por escalões analisados pelo Tribunal de Justiça foi declarado que o regime em causa criava, por si próprio, um auxílio de Estado ou violava o direito da União, pelo facto de a tabela das taxas ser progressiva por escalões. Assim, a jurisprudência do Tribunal de Justiça permitia aos Estados-Membros recorrer a uma tributação progressiva no caso de um imposto com uma base tributária diferente dos lucros, sem que tal criasse por princípio um auxílio de Estado.

51 A Hungria considera que se, pelo contrário, se devesse considerar que a Comissão tem razão em qualificar o imposto sobre a publicidade de auxílio de Estado, a Comissão ficaria em condições de contestar todos os sistemas de tributação progressiva do ponto de vista dos auxílios de Estado, donde resultaria uma proibição arbitrária de recorrer a essa medida fiscal.

52 Mais precisamente, à luz critérios dos auxílios de Estado, no sentido do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, a Hungria adianta o seguinte.

53 No que se refere aos critérios de envolvimento de recursos estatais e de existência de uma vantagem, a Hungria contesta a afirmação da Comissão constante do considerando 42 da decisão impugnada, segundo a qual «o Estado húngaro renuncia aos recursos que, de outro modo, deveria cobrar às empresas com um volume de negócios mais baixo (portanto, empresas de menor dimensão), se estes estivessem sujeitos ao mesmo nível de impostos que as empresas com um volume de negócios mais elevado (portanto, empresas de maior dimensão)». Com efeito, o imposto sobre a publicidade não isentou as «empresas com um volume de negócios mais baixo» de um qualquer encargo fiscal, pois a sua base de tributação não atinge os escalões a partir dos quais as taxas superiores do imposto são aplicáveis. Por este facto, estas empresas pagam pelo escalão «menos elevado» da sua base tributável uma taxa do mesmo montante que pagam as «empresas com um volume de negócios mais elevado» sobre o mesmo escalão de tributação.

- 54 No que se refere à comparação das diferentes taxas efetuada na decisão impugnada (considerandos 50 a 59 da decisão impugnada), a Hungria sustenta que a Comissão não pode criar um sistema de referência fictício com uma taxa única ou com uma taxa média verificada, nem analisar a legalidade do sistema fiscal de Estado-Membro comparando-o a esse sistema fictício. A jurisprudência do Tribunal de Justiça não permite constatar a existência de uma derrogação ao regime de referência baseando-se noutro regime de referência, arbitrariamente definido para identificar uma vantagem.
- 55 Assim, não terá sido corretamente demonstrado que a estrutura progressiva do imposto sobre a publicidade conceda vantagens seletivas. Com efeito, como salienta igualmente o Governo polaco, essa estrutura, que seria a causa da sua seletividade segundo a Comissão, não derroga o sistema de referência em que ele se inscreve, pois seria um elemento desse sistema.
- 56 A Hungria salienta que não existe nenhuma diferenciação quanto à base de tributação do imposto sobre a publicidade e que é a mesma taxa média que, num sistema de tributação progressiva por escalões se aplica a quem quer que disponha da mesma matéria coletável, de forma que o imposto calculado sobre essa matéria coletável é o mesmo. Não existe assim nenhuma derrogação ao sistema de referência.
- 57 A Hungria alega também que, ao contrário do regime fiscal objeto do Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), que fora concebido para favorecer um grupo determinado de empresas, no caso, as sociedades *offshore* (que, na falta de empregados e de escritórios, ficavam de facto isentas de impostos), o imposto sobre a publicidade é pago por cada contribuinte em função do seu volume de negócios com base nas taxas aplicáveis de maneira uniforme a cada escalão. Assim, os dois processos não são comparáveis.
- 58 A Hungria acrescenta que a situação em apreço também não corresponde a uma situação em que um imposto pode ser considerado parte integrante de uma medida de auxílio de Estado, tal como identificada no Acórdão de 27 de outubro de 2005, Distribution Casino France e o. (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), quando o produto deste imposto é necessariamente afetado ao financiamento de um auxílio. A Hungria invoca a este respeito que, dado que as receitas provenientes do imposto sobre a publicidade estavam inscritas no orçamento geral do Estado era impossível determinar exatamente quais as despesas que eram financiadas por essas receitas.
- 59 O Governo húngaro conclui que, uma vez que segundo as regras iniciais que regiam o imposto sobre a publicidade e segundo as regras introduzidas pela alteração de 2015, o montante do imposto sobre a publicidade era o mesmo para a mesma base de imposição, a tabela progressiva por escalões deste imposto não implicava nem seletividade nem vantagem pecuniária.
- 60 Por seu lado, o Governo polaco acrescenta que, mesmo admitindo que as taxas de tributação progressivas não façam parte do sistema de referência específico do imposto sobre a publicidade, elas não favorecem empresas que, do ponto de vista do objetivo principal do imposto, se encontram numa situação factual e jurídica comparável à de outras empresas. Com efeito, na medida em que a estrutura deste imposto se baseia numa progressividade por escalões, e não numa progressividade global, o imposto respeita o princípio da igualdade. De facto, num mesmo escalão de volume de negócios todas as empresas são tratadas exatamente da mesma maneira e estão sujeitas à mesma taxa, pelo que nenhuma categoria de empresas poderia ser identificada como favorecida.
- 61 A estes argumentos de que a progressividade do imposto sobre a publicidade não gera auxílios de Estado, a Comissão retorque que as situações que deram origem aos Acórdãos de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981), correspondem à mesma situação do imposto sobre a publicidade.

- 62 Resulta, em particular, do Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), que não basta, para saber se uma medida fiscal é seletiva em benefício de certas empresas, examinar se existe uma derrogação às regras do sistema de referência conforme definidas pelo próprio Estado-Membro em causa, mas também se deve verificar se os limites ou a estrutura deste sistema de referência foram definidos de forma coerente ou, pelo contrário, o foram de forma claramente arbitrária ou parcial de modo a favorecer essas empresas tendo em conta o objetivo normal desse sistema, o que aconteceria no caso em apreço. A Comissão alega que, no referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que a vantagem seletiva de que beneficiavam algumas sociedades isentas resultava da própria conceção do imposto em causa, ao passo que o seu objetivo era introduzir uma tributação generalizada.
- 63 Foi numa situação comparável que, nos considerandos 50 a 54 da decisão impugnada, se chegou à conclusão de que a Hungria teria deliberadamente concebido, desde o início, o sistema de tributação progressiva por escalões aplicado ao imposto sobre a publicidade como sistema de referência seletivo, de maneira a favorecer algumas empresas relativamente a outras.
- 64 A Comissão acrescenta que o Acórdão de 27 de outubro de 2005, Distribution Casino France e o. (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 e C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), com base no qual a Hungria pretende demonstrar que a falta de um nexo de afetação entre o imposto sobre a publicidade e o financiamento de medidas específicas permite afastar a existência de elementos de auxílio de Estado, não é pertinente, pois o que está em causa não é uma medida de auxílio que seria financiada pelo imposto, mas os auxílios que o próprio imposto acarreta devido à sua conceção.
- 65 A Comissão sustenta, ainda, que uma taxa uniforme para cada escalão da tabela não implica um tratamento igual dos sujeitos passivos, pois só os que têm um volume de negócios mais elevado entram nos escalões superiores, tributados com taxas mais elevadas. O que importaria aos sujeitos passivos é a taxa efetiva média e o montante total do imposto e não que, num escalão determinado, a taxa seja uniforme ou não. Relativamente a uma taxa única sobre o volume de negócios aplicável a todos os sujeitos passivos na mesma proporção, o imposto progressivo sobre a publicidade faria igualmente incidir em encargo fiscal superior sobre as empresas que atingem os escalões de tributação mais elevados.
- 66 A Comissão acrescenta que, contrariamente ao que alegou a Hungria, não definiu um novo regime de referência «baseado numa taxa média». A taxa média a que se referiu é a própria de cada empresa, mas descreveu, nos considerandos 48 e 56 da decisão impugnada, um imposto sobre a publicidade a taxa única que devia servir de regime de referência, que não tem nem escalões nem taxa progressiva, que é o único regime suscetível, segundo a Comissão, de evitar uma discriminação entre empresas que, do ponto de vista do objetivo prosseguido pelo imposto sobre a publicidade, se encontram em situações comparáveis. Esta argumentação estaria de acordo com a desenvolvida pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732). A Comissão precisa que ao referir, na decisão impugnada, um imposto sobre a publicidade a taxa única que não implica um auxílio de Estado, deixou para a Hungria a tarefa de decidir o nível dessa taxa. Isto reflete o facto de não ter limitado a soberania fiscal da Hungria em matéria fiscal, apenas aplicou as regras em matéria de auxílios de Estado.
- 67 Referindo-se aos considerandos 46 a 71 da decisão impugnada, a Comissão invoca, mais precisamente, a análise em três etapas que realizou para apreciar o caráter seletivo do imposto sobre a publicidade.
- 68 No que se refere ao caráter seletivo da vantagem concedida, a Comissão alega ter demonstrado na decisão impugnada que as taxas progressivas conduzem a uma distinção entre as empresas com receitas publicitárias elevadas (as grandes empresas como a Magyar RTL) e as que têm receitas publicitárias baixas (ou seja, as empresas mais pequenas) e que isso leva a conceder uma vantagem seletiva a estas com base na sua dimensão (considerandos 49 a 56). Ora, um imposto sobre o volume de negócios a taxa única, não discriminatório, implica que as empresas paguem tanto mais imposto

quanto mais elevado for o seu volume de negócios, ficando todas as partes do volume de negócios sujeitas a uma taxa uniforme. Por oposição aos impostos baseados no lucro, os impostos baseados no volume de negócios não são concebidos para ter em consideração, e na verdade não têm em consideração, quaisquer custos incorridos na geração desse volume de negócios. Isso explica-se pelo facto de um volume de negócios elevado não implicar necessariamente um lucro elevado e pelo facto de o volume de negócios, em si mesmo, não refletir a capacidade contributiva.

- 69 A Comissão recorda que, no caso de impostos sobre o volume de negócios, a existência de vários escalões e a aplicação de taxas progressivas aplicáveis a esses escalões só são justificadas pela natureza do sistema em casos excepcionais, a saber, quando o objetivo específico do imposto exige que se apliquem taxas progressivas. Um imposto sobre o volume de negócios com taxas progressivas pode, por exemplo, ser justificado se as externalidades negativas de uma atividade, que o imposto pretende compensar, também aumentarem progressivamente, ou seja, mais do que proporcionalmente, ao seu volume de negócios. Mas a Hungria não demonstrou que a progressividade do imposto sobre a publicidade é justificada por eventuais externalidades negativas resultantes da publicidade.
- 70 Importa analisar os argumentos resumidos *supra*.
- 71 O artigo 107.º, n.º 1, TFUE dispõe que, salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.
- 72 Resulta de jurisprudência constante que os auxílios visados no artigo 107.º, n.º 1, TFUE não se limitam às subvenções, uma vez que compreendem não apenas as prestações positivas, como as subvenções, mas igualmente as intervenções do Estado que, sob diversas formas, aligeiram os encargos que normalmente oneram o orçamento das empresas e que, por isso, não sendo subvenções no sentido estrito do termo, têm natureza e efeitos iguais (v., neste sentido, Acórdãos de 23 de fevereiro de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridade, 30/59, EU:C:1961:2, p. 39; de 2 de julho de 1974, Itália/Comissão, 173/73, EU:C:1974:71, n.º 33; de 15 de março de 1994, Banco Exterior de Espanha, C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 13; e de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 71).
- 73 Daqui decorre que uma medida através da qual as autoridades públicas concedem a certas empresas um tratamento fiscal privilegiado que, embora não implique uma transferência de recursos do Estado, coloca os seus beneficiários numa situação financeira mais favorável do que a dos outros contribuintes constitui um auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de março de 1994, Banco Exterior de Espanha, C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 14; de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 72; e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 56).
- 74 A demonstração da existência de um tratamento fiscal mais vantajoso dado a certas empresas, por outras palavras, a caracterização da seletividade da medida em causa, impõe que se determine se, no quadro de um determinado regime jurídico, essa medida é apta a favorecer certas empresas relativamente a outras que se encontrem, do ponto de vista do objetivo prosseguido por esse regime jurídico, numa situação factual e jurídica comparável (v., neste sentido e por analogia, Acórdão de 2 de julho de 1974, Itália/Comissão, 173/73, EU:C:1974:71, n.º 33; v., igualmente, Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 75 e jurisprudência aí referida).

- 75 Mais precisamente, segundo o método de análise consagrado pela jurisprudência, a qualificação de uma medida fiscal vantajosa como «seletiva» exige, num primeiro momento, a identificação e a análise do regime fiscal comum ou «normal» aplicável [v., neste sentido, Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 57, e de 28 de junho de 2018, Andres (administrador da insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão, C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 88 e jurisprudência aí referida].
- 76 É por referência a este regime fiscal que, num segundo momento, se deve apreciar e determinar o eventual caráter seletivo da vantagem concedida pela medida fiscal em causa, demonstrando que esse regime derroga o sistema «normal», introduzindo diferenciações entre operadores que se encontram, do ponto de vista do objetivo prosseguido pelo regime fiscal comum ou «normal» aplicável, numa situação factual e jurídica comparável (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o., C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 49, e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 57). Pelo contrário, se se demonstrar que a vantagem fiscal, isto é, a diferenciação, se justifica pela natureza e a economia do sistema em que se inscreve, a vantagem não constitui uma vantagem seletiva (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 42; de 15 de dezembro de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, n.ºs 51 e 52; de 6 de setembro de 2006, Portugal/Comissão, C-88/03, EU:C:2006:511, n.º 52; de 22 de dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão, C-487/06 P, EU:C:2008:757, n.º 83; e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.ºs 58 e 60).
- 77 Resulta da jurisprudência que, quando é mencionada a natureza do sistema «normal», é o objetivo prosseguido por ele que é referido, ao passo que quando é mencionada a economia do sistema «normal» são as regras de tributação que são referidas (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de setembro de 2006, Portugal/Comissão, C-88/03, EU:C:2006:511, n.º 81, e de 7 de março de 2012, British Aggregates/Comissão, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, n.º 84). Importa sublinhar que as noções de objetivo ou natureza do sistema fiscal «normal» mencionados se referem aos princípios fundadores ou diretores desse sistema fiscal e não se referem nem às políticas que podem eventualmente ser financiadas pelos recursos que obtidos, nem às finalidades que podem ser prosseguidas com a instauração das derrogações a esse sistema fiscal.
- 78 No caso em apreço, importa analisar em primeiro lugar a questão da determinação do regime fiscal «normal» por referência ao qual a existência ou não de uma vantagem fiscal deve ser em princípio averiguada.
- 79 Importa salientar, uma vez que a Comissão se refere especialmente na decisão impugnada ao Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), que os três impostos objeto dos processos que culminaram nesse acórdão constituíam conjuntamente o regime geral de tributação de todas as sociedades estabelecidas em Gibraltar, ao passo que, no caso em apreço, a medida qualificada de auxílio de Estado pela Comissão se inscreve no quadro de um imposto setorial específico relativo à difusão de publicidade. O regime fiscal «normal» não deverá, portanto, em caso algum, ultrapassar esse setor (v., neste sentido e por analogia, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.ºs 54 a 63).
- 80 Ora, é com razão que a Hungria sustenta que as taxas de tributação não podem ser excluídas do conteúdo de um regime fiscal, como fez a Comissão (v., considerando 48 da decisão impugnada). Quer a tributação tenha uma taxa única ou progressiva, o nível da tributação faz parte, como a base tributável, o facto gerador e a definição dos sujeitos passivos, das características fundamentais do regime jurídico de uma tributação. Como sublinhado pelo Governo polaco, a própria Comissão refere, no n.º 134 da sua Comunicação sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, [TFUE] (JO 2016, C 262, p. 1), que, «[n]o caso dos impostos, o sistema de referência baseia-se em

elementos como a matéria coletável, os sujeitos passivos, o facto gerador do imposto e as taxas de imposto». Na falta de nível de tributação que permita determinar a economia do regime «normal», é impossível apreciar se existe uma derrogação vantajosa em proveito de certas empresas (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de setembro de 2006, Portugal/Comissão, C-88/03, EU:C:2006:511, n.º 56, e de 7 de março de 2012, British Aggregates/Comissão, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, n.º 52). É por isso que, se a algumas empresas, no quadro do mesmo imposto, são aplicadas taxas diferentes das outras, incluindo isenções diferentes das outras, é necessário determinar qual é a situação «normal» na matéria que faz parte do regime «normal», sem o que o método indicado nos n.os 75 e 76, *supra*, não se pode aplicar.

- 81 Resulta, de resto, da decisão impugnada e da argumentação em defesa da Comissão que esta procurou identificar um regime «normal» com uma estrutura de tributação de referência. Resulta, designadamente, dos considerandos 52 e 53 da decisão impugnada que, para a Comissão, esse regime devia ser um regime no qual o volume de negócios das empresas é tributado a uma taxa única, independentemente do seu montante. A Comissão revelou, além disso, lamentar que as autoridades húngaras não lhe tenham indicado um valor para essa taxa única (considerando 52 da decisão impugnada) e sugeriu mesmo que a taxa de 5,3 % fosse aplicada a todas as receitas publicitárias (considerandos 91 e 93 da decisão impugnada). Impõe-se, no entanto, constatar que o regime «normal» de taxa única a que se referiu a Comissão, em algumas passagens da decisão impugnada, é um regime hipotético que não podia ser considerado. Com efeito, a análise do caráter seletivo ou não de uma vantagem fiscal que é feita na segunda etapa do método indicado nos n.os 75 e 76, *supra*, deve ser efetuada perante as características reais do regime fiscal «normal» em que se insere, identificadas na primeira etapa do método e não perante situações hipotéticas que não foram consideradas pela autoridade competente.
- 82 Por conseguinte, a Comissão identificou, na decisão impugnada, um regime «normal» ou incompleto, sem taxa de tributação, ou hipotético, com uma taxa de tributação única, o que constitui um erro de direito.
- 83 Tendo em conta o caráter progressivo da taxa em causa e a falta de escalões de taxas diferenciadas para algumas empresas, o único regime «normal» que podia ser considerado no caso concreto era, como defendido pelo Governo húngaro, o próprio imposto sobre a publicidade, com a sua estrutura incluindo uma tabela única de taxas progressivas e os seus escalões.
- 84 Contudo, mesmo que a Comissão tenha cometido um erro quanto à identificação do regime fiscal «normal» relevante, é preciso verificar se a conclusão a que chegou não se justifica por outros motivos constantes da decisão impugnada que permitissem identificar a existência de uma vantagem seletiva a favor de algumas empresas.
- 85 Com efeito, a Comissão não se limitou a considerar que estrutura progressiva da tributação em causa derroga um regime «normal», no caso identificado de forma incompleta ou hipotética, mas fundamentou também, em substância, a existência de uma vantagem seletiva a favor de empresas com um volume de negócios pouco elevado baseando-se no Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), que se referia a um regime fiscal em si mesmo discriminatório perante o objetivo que prosseguia, dito de outro modo, perante a sua natureza. No caso em apreço, a Comissão considerou que a estrutura do imposto sobre a publicidade, com as suas taxas progressivas e os seus escalões, era contrária ao objetivo prosseguido pelo imposto e tinha efeitos discriminatórios para as empresas do setor. Importa, portanto, verificar se essa apreciação é fundada.
- 86 Assim, no considerando 49 da decisão impugnada, a Comissão referiu: «Também é necessário avaliar se o Estado-Membro concebeu os limites desse sistema de uma forma coerente ou, pelo contrário, de uma forma claramente arbitrária ou tendenciosa, de modo a favorecer determinadas empresas em detrimento de outras». No considerando 51 da decisão impugnada, a Comissão indicou que «a

estrutura das taxas progressivas introduzida pela lei faz com que as diferentes empresas estejam sujeitas a diferentes níveis de tributação (expressos em percentagem do seu volume de negócios anual global relativo à publicidade), em função da sua dimensão, uma vez que o montante do volume de negócios relativo à publicidade realizado por uma empresa está, em certa medida, relacionado com a dimensão dessa empresa.» No considerando 54 da decisão impugnada, a Comissão referiu ainda que «o sistema de referência é seletivo pela sua conceção, de uma forma não justificada pelo objetivo do imposto sobre a publicidade, ou seja, promover o princípio da repartição de encargos públicos e recolher fundos para o orçamento de Estado.»

- 87 No entanto, o objetivo mencionado pela Comissão de assegurar receitas orçamentais é comum a todos os impostos não afetados que constituem o essencial dos regimes fiscais e é por si mesmo insuficiente para determinar a natureza dos diferentes impostos, por exemplo, segundo o tipo de sujeitos passivos visados, consoante sejam gerais ou setoriais, ou consoante o eventual objetivo específico que visam, por exemplo, no que diz respeito aos impostos que visam diminuir certas agressões ambientais (ecotaxas). No caso concreto, a estrutura progressiva das taxas de um imposto não pode, enquanto tal, ser contrário ao objetivo de cobrar receitas orçamentais. Também o objetivo de promover uma fiscalidade equitativa é muito geral e pode ser afirmado para a maior parte dos impostos. Não pode, portanto, corresponder ao objetivo específico de um imposto.
- 88 Resulta dos elementos dos autos que a Lei relativa ao imposto sobre a publicidade criou um imposto sobre o volume de negócios dos difusores de publicidade, que as autoridades húngaras desejaram associar a uma lógica redistributiva, como indicado no considerando 33 da decisão impugnada. Não tendo sido alegada nenhuma outra finalidade especial, visando, por exemplo, compensar ou dissuadir o surgimento de efeitos negativos causados pela atividade em causa, tem que se considerar que era esse o objetivo do legislador nacional. Ora, na decisão impugnada, a Comissão considerou precisamente que uma lógica redistributiva traduzida por uma imposição progressiva seria incompatível com um imposto sobre o volume de negócios para considerar que esse objetivo não podia ser considerado para analisar a existência de vantagens comparativas.
- 89 Contudo, e contrariamente ao que a Comissão sustenta, o imposto sobre a publicidade, caracterizado por uma estrutura de tributação progressiva, era em princípio coerente com o objetivo das autoridades húngaras, embora o imposto em causa fosse um imposto sobre o volume de negócios. Com efeito, é razoável presumir que a empresa que realiza um volume de negócios elevado possa, graças a diferentes economias de escala, ter custos proporcionalmente menores do que a que tem um volume de negócios mais modestos — pois os custos unitários fixos (por exemplo, edifícios, impostos fundiários, material, custos de pessoal) e os custos unitários variáveis (por exemplo, aprovisionamento de matérias primas) diminuem com o volume das atividades — podendo assim beneficiar de um rendimento disponível proporcionalmente maior que a torna apta a pagar proporcionalmente mais imposto sobre o volume de negócios.
- 90 Por conseguinte, a Comissão cometeu um erro de direito no tocante à identificação do objetivo do imposto sobre a publicidade, que era precisamente o de criar uma tributação setorial sobre o volume de negócios seguindo uma lógica redistributiva, tal como alegaram as autoridades húngaras.
- 91 Nesta fase da análise, a questão é a de saber se a Comissão conseguiu encontrar corretamente, apesar dos dois erros acima indicados quanto à definição do regime de referência e do seu objetivo, elementos que demonstram a existência de vantagens seletivas no imposto sobre a publicidade, tendo em conta o regime de referência e do objetivo deste mencionados nos n.^{os} 83 e 88, *supra*, tal como resultam da Lei relativa ao imposto sobre a publicidade. A questão é, mais precisamente, a de saber se a Comissão demonstrou que a estrutura da tributação escolhida pelas autoridades húngaras é contrária ao objetivo desse regime.

- 92 Importa recordar que o juiz da União já se pronunciou por diversas vezes sobre a existência ou não de vantagens seletivas em regimes fiscais, ou, mais genericamente, em regimes de contribuições obrigatórias, que eram caracterizadas pela presença de regras de modulação dessas contribuições consoante a situação dos contribuintes. A este respeito, o facto de um imposto ser caracterizado por uma estrutura progressiva, por abatimentos à base tributária, por estabelecimento de limites máximos ou por outros dispositivos de modulação ou que dela resultem níveis de tributação efetivos diferentes consoante o valor da base tributária dos sujeitos passivos ou consoante os parâmetros dos dispositivos de modulação referidos não traduz necessariamente, como resulta da jurisprudência referida nos n.^{os} 73 a 77, *supra*, a existência de uma vantagem seletiva a favor de determinadas empresas.
- 93 Esta enunciação é especialmente ilustrada por diferentes exemplos concretos ligados à questão formulada no n.^º 91, *supra*, que permitem apreender em que circunstâncias pode ser identificada a existência de uma derrogação à aplicação do regime «normal» em razão do facto de uma medida de modulação do imposto em causa ofender a natureza desse regime, ou seja, o seu objetivo.
- 94 Assim, no que diz respeito aos casos em que tal derrogação foi identificada, nos Acórdãos de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.^{os} 49 a 55); de 22 de dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão (C-487/06 P, EU:C:2008:757, n.^{os} 86 e 87); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.^{os} 85 a 108); e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.^{os} 58 a 94, lidos conjuntamente com o n.^º 123), referentes, respetivamente, a um limite máximo, no primeiro acórdão, a isenções, no caso dos três acórdãos seguintes, e a reduções da matéria coletável, no último deles, o Tribunal de Justiça considerou, tendo em conta os objetivos dos impostos envolvidos, que tinham como objetivo combater externalidades negativas, designadamente ambientais, no que toca aos três primeiros destes acórdãos, criar um regime geral de tributação de todas as empresas, no caso do acórdão seguinte, e amortizar, para efeitos de imposto sobre as sociedades, a mais-valia de aquisição de ativos de empresas em determinadas circunstâncias, no caso do último deles, que as vantagens concedidas a algumas empresas relativamente a outras que se encontravam em situação comparável em termos de objetivos eram de facto seletivas.
- 95 Decorre destes acórdãos que, independentemente da circunstância de o objetivo do imposto incluir ou não uma finalidade ligada à atividade das empresas tributadas, quer a vantagem vise um setor particular relativamente às outras empresas sujeitas a imposto quer uma forma particular de exploração das empresas, ou ainda que a vantagem seja concedida potencialmente a todas as empresas sujeitas a imposto, se essa vantagem conduzir a diferenças de tratamento contrárias ao objetivo do imposto, este tem caráter seletivo. No entanto, o objetivo de um imposto pode incluir em si mesmo uma modulação com vista a repartir o esforço fiscal ou a limitar o seu impacto. Situações especiais que distinguem determinados sujeitos passivos podem também ser tidos em conta sem ignorar o objetivo do imposto.
- 96 A este respeito, no Acórdão de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.^{os} 33 a 36), invocado no n.^º 94, *supra*, o Tribunal de Justiça indicou que o reembolso parcial de impostos sobre a energia consumida pelas empresas, aplicável quando esses impostos ultrapassam um certo limiar líquido da produção dessas empresas, não constituía um auxílio de Estado se beneficiasse todas as empresas sujeitas a esses impostos, independentemente do objeto da sua atividade, ao passo que podia conduzir a níveis de tributação diferentes entre empresas que consomem a mesma quantidade de energia.
- 97 Assim, no Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.^{os} 77 a 83), invocado no n.^º 94, *supra*, o Tribunal de Justiça declarou que as vantagens que podiam resultar do estabelecimento de um limite máximo generalizado de dois impostos sobre as empresas cuja matéria coletável não era constituída pelo lucro,

em 15 % do lucro, conduzindo a que empresas com a mesma matéria coletável pudessem ficar sujeitas a um imposto diferente, foram estabelecidas com base em critérios objetivos independentes da escolha das empresas em causa e não tinham portanto caráter seletivo.

- 98 No Acórdão de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.^{os} 48 a 62), o Tribunal de Justiça declarou que, no quadro do imposto sobre os lucros das sociedades, que era o regime «normal» nesse processo, a isenção total de que beneficiavam as sociedades cooperativas não constituía uma vantagem seletiva devido ao facto de as cooperativas não se encontrarem numa situação jurídica e factual comparável à das sociedades comerciais, dado que se comprovara que elas agiam em condições inerentes à lógica cooperativa, implicando, designadamente, uma margem de lucro nitidamente inferior à das sociedades de capitais.
- 99 No Acórdão de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.^{os} 37 a 44), o Tribunal de Justiça considerou, tendo igualmente em conta a situação particular de determinadas empresas, que um mecanismo de resolução de litígios fiscais pendentes, criado para empresas que preenchessem critérios objetivos que não as colocavam em situação factual e jurídica comparável à de outras empresas, não implicava uma vantagem seletiva, mesmo que pudesse conduzir a que os beneficiários desse mecanismo pagassem menos impostos que as outras empresas em igualdade de circunstâncias quanto ao demais.
- 100 De igual modo, no Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), evocado no n.^º 94, *supra*, o Tribunal de Justiça referiu que, no âmbito de um imposto sobre os estabelecimentos comerciais, cuja base era essencialmente constituída pela superfície de venda e que visava corrigir e compensar as externalidades negativas em matéria de ambiente e de ordenamento do território, o abatimento de 60 % ou a isenção total de que beneficiavam os estabelecimentos que exercem certas atividades, bem como os estabelecimentos cuja superfície de venda era inferior a um determinado limiar, não constituíam auxílios de Estado se fosse verificado que esses diversos estabelecimentos se encontravam numa situação diferente da dos outros estabelecimentos sujeitos, tendo em conta os impactos que o imposto em causa visava corrigir e compensar, ou seja, à luz dos objetivos desse imposto.
- 101 Estes exemplos confirmam que existem impostos cuja natureza não impede que sejam acompanhados de dispositivos de modulação que podem ir até às isenções, sem, contudo, constituírem vantagens seletivas. Em resumo, o caráter seletivo está ausente se essas diferenças de tributação e as vantagens que podem delas decorrer, mesmo se justificadas apenas pela lógica subjacente à repartição do imposto entre os contribuintes, resultam da aplicação pura e simples e não derogatória do regime «normal», se as situações comparáveis forem tratadas de maneira comparável e se esses dispositivos de modulação não ignorarem o objetivo do imposto em causa. Da mesma forma, as disposições especiais previstas para certas empresas em virtude de situações que lhes são específicas, fazendo-as beneficiar de uma modulação, ou mesmo de uma isenção de imposto, não devem ser analisadas como constituindo uma vantagem seletiva se tais disposições não contrariarem o objetivo do imposto em questão. A este respeito, o facto de que só os contribuintes que preenchem os requisitos de aplicação de uma medida poderem dela beneficiar não confere a essa medida um caráter seletivo (Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.^º 59 e jurisprudência aí referida). Tais dispositivos correspondem à condição de conformidade com a natureza e a economia do sistema em que se inscrevem, referido no n.^º 76, *supra*.
- 102 Pelo contrário, se as empresas que se encontram numa situação comparável perante o objetivo do imposto ou da lógica que justifica a sua modulação não tiverem um tratamento igual a esse respeito, essa discriminação cria uma vantagem seletiva suscetível de constituir um auxílio de Estado se as outras condições enunciadas no artigo 107.^º, n.^º 1, TFUE estiverem preenchidas.

- 103 Assim, em especial, as estruturas de tributação progressiva, incluindo com abatimentos à base tributável consideráveis, que não são excepcionais na fiscalidade dos Estados-Membros, não implicam por si mesmas a existência de auxílios de Estado. Na sua comunicação relativa à noção de auxílios estatais (v. n.º 80, *supra*), a Comissão indica, no n.º 139, que o caráter progressivo de um imposto sobre o rendimento pode ser justificado pela lógica redistributiva desse imposto. No entanto, nada permite limitar, como faz a Comissão nos considerandos 68 e 69 da decisão impugnada, esse tipo de apreciação aos impostos sobre o rendimento ou que têm o objetivo de compensar e dissuadir certos efeitos negativos que podem ser gerados pela atividade em questão e de a excluir dos impostos que se aplicam à atividade das empresas, e não o seu rendimento líquido ou o seu lucro. Com efeito, não decorre da jurisprudência referida nos n.os 73 a 77, *supra*, que, para evitar que uma medida de modulação de um imposto seja qualificada de medida seletiva, os Estados-Membros só podem recorrer a critérios de modulação limitados a certas finalidades, como a redistribuição da riqueza ou a compensação e a dissuasão de externalidades negativas. O que é necessário para este efeito é que a modulação pretendida não seja arbitrária, contrariamente ao que era o caso no processo que deu origem ao Acórdão de 22 de dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão (C-487/06 P, EU:C:2008:757), mencionado no n.º 94, *supra*, que seja aplicada de forma não discriminatória e seja conforme com o objetivo do imposto em causa. Por exemplo, os dispositivos de modulação referidos nos n.os 96, 97 e 99, *supra*, que não foram considerados seletivos pelo Tribunal de Justiça, não correspondiam a uma lógica de tributação proporcional a externalidades negativas, nem, aliás, a uma lógica redistributiva, mas a outros fins. Além disso, como foi já indicado n.º 89, *supra*, não se exclui que uma lógica redistributiva possa também justificar a progressividade de um imposto sobre o volume de negócios, o que é sustentado com acerto pelo Governo húngaro. Aliás, uma lógica redistributiva pode mesmo justificar uma isenção total para certas empresas, como ilustra o processo mencionado no n.º 98, *supra*.
- 104 Por conseguinte, tratando-se de um imposto sobre o volume de negócios, um critério de modulação sob a forma de tributação progressiva a partir de um certo limiar, mesmo elevado, que pode corresponder à intenção de só tributar a atividade das empresas quando essa atividade atinja um montante de relevo, não implica, por si mesmo, a existência de uma vantagem seletiva.
- 105 Resulta, portanto, dos n.os 91 a 104, *supra*, que a Comissão não podia inferir a existência de vantagens seletivas associadas ao imposto sobre a publicidade a partir apenas da estrutura progressiva desse novo imposto.
- 106 No entanto, se a Comissão tivesse demonstrado na decisão impugnada que a estrutura progressiva da tributação concretamente praticada tinha sido escolhida por forma a esvaziar o conteúdo do objetivo do imposto em questão, poderia considerar-se que a vantagem que podem obter as empresas que beneficiam de uma tributação nula ou fraca relativamente às outras é uma vantagem seletiva.
- 107 Há que verificar, por conseguinte, se a Comissão, na decisão impugnada, fez essa demonstração.
- 108 A este respeito, no considerando 60 da decisão impugnada, a Comissão referiu que os dados sobre os adiantamentos de impostos submetidos pelas autoridades húngaras em 17 de fevereiro de 2015 demonstravam que em 2014 os dois escalões mais altos das taxas, de 30 % e 40 %, só foram aplicados a uma empresa, e que esta pagou 80 % desses adiantamentos. Segundo a Comissão, esses números demonstram os efeitos concretos do tratamento diferenciado das empresas ao abrigo da Lei sobre o imposto sobre a publicidade, assim como o caráter seletivo das taxas progressivas nela previstas.
- 109 Todavia, esta constatação de facto não foi acompanhada de uma argumentação diferente da que visava o próprio princípio da tributação progressiva e é, em qualquer caso, insuficiente para constituir uma motivação suscetível de provar que a estrutura progressiva do imposto no caso em apreço não era compatível com o seu objetivo.

- 110 Além disso, a Comissão expôs, é certo, na decisão impugnada que a estrutura de tributação progressiva do imposto sobre a publicidade conduzia a tratar de forma diferente as empresas que se encontram numa situação factual e jurídica comparável, dito de outra forma, que tal estrutura conduzia a um tratamento discriminatório. Todavia, a Comissão apenas deu conta a este respeito do facto de que a taxa média efetiva e a taxa marginal de tributação das empresas deviam variar em função do seu volume de negócios e da sua dimensão (considerandos 50, 51, 58 e 59 da decisão impugnada). Ora, essa variação da taxa média efetiva e da taxa marginal em função da importância da base tributária é inerente a qualquer sistema de tributação de estrutura progressiva e tal sistema, como exposto no n.º 104, *supra*, não é, enquanto tal e só por esse facto, apto a criar vantagens seletivas. Aliás, quando a estrutura de tributação progressiva de um imposto traduz o objetivo prosseguido por esse imposto, não se pode considerar que duas empresas com uma base de tributação diferente estejam numa situação factual comparável relativamente a esse objetivo.
- 111 Por conseguinte, tendo em conta os erros que cometeu quanto à definição do regime fiscal «normal», quanto ao objetivo deste e quanto à existência por natureza de vantagens seletivas no quadro de uma estrutura de tributação progressiva sobre o volume de negócios, a Comissão não conseguiu demonstrar na decisão impugnada a existência de vantagens seletivas e, portanto, de auxílios de Estado, em razão da estrutura progressiva do imposto sobre a publicidade, quer no que se refere à sua versão inicial quer à sua versão resultante da alteração de 2015.

Quanto à redução da base de tributação resultante da dedutibilidade em 50 % dos prejuízos reportados das empresas que não obtiveram lucros em 2013

- 112 Segundo a Hungria, a redução da base tributável em questão não implica a existência de uma vantagem seletiva para nenhuma empresa. Tal redução constituiria o equivalente da redução, por prejuízos nos anos anteriores, da base tributável do imposto sobre as sociedades de que as sociedades com lucros em 2013 podiam beneficiar. Assim, a redução da base tributável por prejuízos teria existido sem distinção de sujeitos passivos para o imposto sobre a publicidade, quer tivesse obtido ou não lucros em 2013. A possibilidade de reduzir a base tributável do novo imposto sobre a publicidade correspondeu à intenção de moderar no primeiro ano de tributação o encargo das empresas já deficitárias, tal como explicaram as autoridades húngaras na fase preliminar de análise deste imposto feita pela Comissão e como indicado no considerando 33 da decisão impugnada. A este respeito, a Hungria sustenta que as empresas deficitárias em 2013 não se encontravam, no referente às suas obrigações fiscais para o exercício de 2014, numa situação comparável à das empresas que, em 2013, tinham obtido lucros.
- 113 Além disso, segundo a Hungria, os processos que deram origem aos Acórdãos de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), e de 21 de maio de 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), justificam a sua posição. No segundo acórdão referido, o Tribunal de Justiça terá considerado aceitável, do ponto de vista do direito da União, uma regulamentação que, no quadro de um imposto com uma base tributável diferente do rendimento, aplicava uma tributação que tem, no entanto, em conta os rendimentos. A Hungria deduz daqui que não se exclui a aplicação de uma regra que permite a concessão de uma vantagem baseada em critérios não ligados à base tributável do imposto em causa, sem que isso signifique conceder um auxílio de Estado. O primeiro acórdão ilustraria igualmente a possibilidade de modular um imposto com base em critérios não ligados à base tributável e permitiria assim sustentar que a redução da base tributável em causa constitui uma medida fiscal geral, pois se aplica indistintamente a todas as empresas segundo um critério objetivo ligado à sua situação de rentabilidade.
- 114 Em resposta a estes argumentos, a Comissão sustenta que a análise da seletividade por comparação com o regime de referência deve ser realizada por referência ao imposto sobre a publicidade e não por referência ao conjunto do regime fiscal húngaro que tem em conta o imposto sobre as sociedades.

A medida em causa confere uma vantagem seletiva, pois permite diminuir a base tributária do imposto sobre a publicidade e, por consequência, a carga fiscal das empresas em causa relativamente às que não são beneficiárias dessa redução. A este respeito, a Comissão sustenta que a dedução dos prejuízos preexistentes à data em que foi introduzida a Lei relativa ao imposto sobre a publicidade implica uma seletividade, por um lado, porque não pode ser considerada parte integrante do regime de referência, como exposto no considerando 55 da decisão impugnada, e, por outro lado, por favorecer algumas empresas que têm prejuízos reportados consideráveis, em derrogação ao regime de referência, como exposto nos considerandos 62 a 64 da decisão impugnada. A introdução do imposto sobre a publicidade a meio do ano, que a Hungria também invoca, com a preocupação de moderação fiscal no primeiro ano, para justificar a medida, não teria apenas efeitos nos planos financeiros dos sujeitos passivos deficitários em 2013 mas igualmente nos dos sujeitos passivos com lucros nesse ano. Os dois grupos de empresas estariam numa situação comparável perante o objetivo do imposto. Aliás, a Comissão salienta que, contrariamente aos impostos baseados no lucro, o imposto sobre a publicidade baseia-se na tributação do volume de negócios. Ora, os custos, e, portanto, os prejuízos, não são geralmente dedutíveis dessa base de tributação, como exposto no considerando 62 da decisão impugnada.

- 115 Segundo a Comissão, os acórdãos invocados pela Hungria não permitem sustentar a sua argumentação. Em especial, a Comissão explica que o regime do imposto sobre a publicidade húngaro não se assemelha ao regime do imposto sobre a habitação francês em causa no Acórdão de 21 de maio de 2015, *Pazdziej* (C-349/14, EU:C:2015:338), que era, segundo ela, um imposto sobre o património. Sendo o volume de negócios a base do imposto sobre a publicidade, a dedução dos prejuízos reportados não estaria ligada a esta base mas a um elemento que lhe é totalmente estranho, o lucro. A lógica interna do imposto não justificaria, portanto, a dedutibilidade dos prejuízos.
- 116 A Comissão acrescenta que, em todo o caso, a seletividade desta medida se demonstra pelo facto de a dedução dos prejuízos ser limitada, do ponto de vista temporal, ao imposto devido em 2014 e lembra que a dedução estava reservada, do ponto de vista subjetivo, às empresas com perdas.
- 117 Importa desde logo rejeitar os argumentos da Hungria que se referem à possibilidade paralela de as empresas com lucros em 2013 deduzirem os seus prejuízos anteriores da base tributável do imposto sobre os lucros. Estes argumentos são inoperantes para determinar a existência ou não de uma vantagem seletiva apenas no regime de referência a ter em conta, ou seja, o imposto sobre a publicidade com taxas progressivas (v., neste sentido, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.^{os} 54 e 55). A questão é unicamente a de saber se a redução do valor tributável para as empresas sem lucros em 2013 introduz neste regime um elemento que é contrário ao seu objetivo e é discriminatório, atribuindo uma vantagem seletiva, como sustenta a Comissão na sequência da análise que efetuou aos considerandos 62 a 65 da decisão impugnada.
- 118 A este respeito, considerando o exposto nos n.^{os} 95 e 101, *supra*, importa lembrar que, mesmo que não decorram da própria natureza, ou seja, do objetivo, do regime fiscal de referência, certas modulações de um imposto, que têm em conta situações especiais, não devem ser vistas como constitutivas de uma vantagem seletiva se essas disposições não contrariarem o objetivo do imposto em questão e não forem discriminatórias.
- 119 No caso em apreço, em primeiro lugar, não é inexato considerar, como faz, em substância, a Comissão no considerando 62 da decisão impugnada, que a redução da base tributável pode em princípio conferir uma vantagem seletiva pelo facto de, tratando-se de tributação sobre o volume de negócios, «os custos [não serem] geralmente dedutíveis à base tributável».
- 120 Com efeito, como referido no n.^º 97, *supra*, o Tribunal de Justiça declarou no Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.^{os} 77 a 83), que a limitação de uma tributação estabelecida com base

em critérios objetivos independentes das escolhas envolvidas, dito de outro modo, com base em critérios aleatórios, não tem caráter seletivo, mesmo que esses critérios estejam desligados da base de tributação em causa, como resulta especialmente dos n.^{os} 81 e 83 desse acórdão. Pode verificar-se que um dos critérios que dá o direito à limitação do imposto analisado e declarado não seletivo naquele acórdão era precisamente o facto de não terem sido gerados lucros ao passo que a base do imposto era outro. O mesmo se deve aplicar logicamente quando está em causa, não uma limitação, mas uma redução da base de tributação, como neste caso. Além disso, o objetivo a que pretendeu responder o legislador húngaro e de que a Comissão deu conta na decisão impugnada, referido no n.º 112, *supra*, não deve ser considerado contrário ao objetivo do imposto sobre a publicidade mencionado no n.º 90, *supra*. Com efeito, este inclui uma lógica redistributiva com a qual é coerente a redução da base tributável considerada para reduzir a carga fiscal das empresas com perdas no ano fiscal anterior ao do ano da tributação.

- 121 Em segundo lugar, decorre igualmente do Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.^{os} 77 a 83), que a Comissão não tem razão ao afirmar, no considerando 63 da decisão impugnada, que a medida em causa introduz uma diferenciação arbitrária entre diferentes grupos de empresas que se encontram numa situação jurídica e factual comparável, na medida em que a possibilidade de deduzir 50 % dos prejuízos reportados à base do imposto sobre a publicidade relativo a 2014 foi concedida exclusivamente às empresas que não tiverem lucros em 2013.
- 122 Com efeito, o critério de distinção utilizado pelas autoridades húngaras, o não ter lucros em 2013, é objetivo. Satisfazer ou não esse critério é aleatório para as empresas em causa. Finalmente, perante objetivo do legislador húngaro de criar uma tributação setorial que tem uma lógica redistributiva, este critério, que tem o objetivo de garantir no primeiro ano de criação do imposto sobre a publicidade uma pressão fiscal é moderada para os sujeitos passivos em situação desfavorável, estabelece uma diferença de tratamento entre empresas que não se encontram numa situação similar. Por um lado, as que obtiveram lucros em 2013 e, por outro, as que não os obtiveram no mesmo ano. Pode, é certo, considerar-se que o critério de distinção usado pelo legislador húngaro pode, em face de algumas situações particulares de empresas que tiveram prejuízos da mesma ordem em 2013 e nos anos anteriores, conduzir à existência de efeitos ditos de «limiar» se estiverem, além disso, próximas do equilíbrio em 2013, mas esses efeitos são inerentes a inúmeras disposições de modulação que implicam necessariamente limites e não pode ser inferido apenas desse facto que esses dispositivos concedem vantagens seletivas.
- 123 Finalmente, o facto de a vantagem em causa só ter sido prevista para o imposto relativo ao primeiro ano fiscal de aplicação do imposto em causa e não para os anos fiscais seguintes não permite considerar que as empresas que teriam dela beneficiado nesse primeiro ano foram ajudadas relativamente às empresas que teriam podido beneficiar da mesma vantagem se ela tivesse sido mantida nos anos seguintes. O legislador não é obrigado a manter uma vantagem fiscal e, a este respeito, não existe comparabilidade das situações entre dois exercícios diferentes. Além disso, a Comissão não defendeu essa ideia na decisão impugnada, apenas a invocou na tréplica.
- 124 Deve, portanto, concluir-se que a Comissão não identificou corretamente na dedução da base tributável relativa ao primeiro ano fiscal do imposto sobre a publicidade, de 50 % dos prejuízos reportados para as empresas que não tiveram lucros em 2013, um elemento discriminatório contrário ao objetivo desse imposto, constitutivo de uma vantagem seletiva caracterizadora de um auxílio de Estado.
- 125 Resulta de tudo o que precede, não sendo necessário apreciar os outros fundamentos e argumentos do Governo húngaro, que a decisão impugnada deve ser integralmente anulada.

Quanto às despesas

- 126 Nos termos do artigo 134.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal Geral, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão sido vencida, há que condená-la nas despesas da Hungria, em conformidade com o pedido desta, incluindo nas relativas ao processo de medidas provisórias.
- 127 Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, os Estados-Membros que intervenham no litígio devem suportar as suas próprias despesas. A República da Polónia suporta as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL GERAL (Nona Secção)

declara e decide:

- 1) A Decisão (UE) 2017/329 da Comissão, de 4 de novembro de 2016, relativa à medida SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) executada pela Hungria no domínio da tributação das receitas publicitárias, é anulada.
- 2) A Comissão Europeia suportará as suas próprias despesas, bem como as efetuadas pela Hungria, incluindo as relativas ao processo de medidas provisórias.
- 3) A República da Polónia suportará as suas próprias despesas.

Gervasoni

Madise

Da Silva Passos

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 27 de junho de 2019.

Assinaturas