



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 15 octombrie 2020¹

Cauza C-596/19 P

**Comisia Europeană
împotriva**

Ungariei

„Recurs – Ajutoare de stat – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Taxă de publicitate bazată pe cifra de afaceri – Avantaj și selectivitate – Criteriu de examinare în ceea ce privește crearea sistemului de referință – Coerența sistemului de referință – Avantaj în cazul cotei de impozitare progresive – Criteriu de examinare a unei excepții de la sistemul de referință – Avantaj generat de posibilitatea de a lua în considerare pierderile în cadrul primului exercițiu financiar – Diferență de tratament – Justificări ale diferenței de tratament – Normă tranzitorie ca ajutor”

I. Introducere

1. Prezentul recurs oferă Curții posibilitatea să examineze din nou², din perspectiva dreptului ajutoarelor de stat, o lege fiscală nou instituită. Urmând tendința internațională, Ungaria a introdus un impozit direct pe profit în funcție nu de beneficii, ci de cifra de afaceri, optând în acest scop pentru o structură de impozitare progresivă. Astfel, ar fi vizate și impozitate mai ales – precum în cazul impozitării serviciilor digitale pentru Uniunea Europeană, propusă de Comisie³ – întreprinderile care au o cifră de afaceri semnificativă (așadar, marile întreprinderi). Pentru primul exercițiu fiscal, legea mai prevedea, cu titlu tranzitoriu, o luare în considerare proporțională a eventualelor pierderi din anul precedent.

2. Întrucât cota medie de impozitare crește odată cu volumul cifrei de afaceri, are loc o anumită reducere sau redistribuire a sarcinii fiscale în favoarea întreprinderilor „mai mici”. Cu toate că impozitarea serviciilor digitale avută în vedere la nivelul Uniunii Europene și taxa pe veniturile din publicitate din Ungaria sunt similare în această privință, Comisia consideră că taxa maghiară reprezintă un ajutor în favoarea întreprinderilor de dimensiuni mai mici, „prea puțin taxate”. De asemenea, posibilitatea luării în considerare a pierderilor în anul introducerii taxei ar favoriza întreprinderile care au înregistrat pierderi în anul precedent în raport cu întreprinderile care nu au

¹ Limba originală: germana.

² Acest lucru a survenit prima dată în Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732), în care Comisia s-a opus noii legi privind impozitul pe profit cu privire la Gibraltar. O situație de fapt similară se regăsește în Hotărârile din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281) și ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291).

³ Propunere de directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

înregistrat astfel de pierderi. De aceea, Comisia a solicitat Ungariei să recupereze ajutoarele aferente acestora și, prin urmare, să procedeze la recuperarea ulterioară a taxei cu cota de 5,3 %. Ca urmare, Ungaria a eliminat, cu efect retroactiv, taxa de publicitate, dar apreciază – asemenea Poloniei într-o procedură paralelă⁴ – că acțiunea Comisiei aduce atingere autonomiei sale fiscale.

3. Prin urmare, prezentul recurs ridică nu numai problema dacă un impozit progresiv pe profit poate constitui un avantaj selectiv în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. De asemenea, se ridică problema dacă dreptul ajutoarelor de stat reprezintă instrumentul adecvat pentru a examina în asemenea profunzime legislația fiscală națională și a o bloca ani de-a rândul, precum în speță. O problemă conexă este dacă, în dreptul ajutoarelor de stat, criteriul de examinare a legilor fiscale generale nu ar trebui să fie diferit de cel aplicabil în privința subvențiilor individuale.

4. Trebuie să se țină seama de asemenea de faptul că libertățile fundamentale fac deja obiectul unui control aprofundat în ceea ce privește caracterul discriminatoriu. În speță, Curtea a statuat deja că două impozite directe similare, bazate pe cifra de afaceri și stabilite în Ungaria, sunt compatibile, având în vedere logica lor redistributivă, cu libertățile fundamentale⁵. Desigur, categoriile de comparație sunt diferite, astfel cum a arătat Comisia în mod întemeiat în ședință: libertățile fundamentale interzic, în dreptul fiscal, o discriminare a întreprinderilor străine, în timp ce interdicția ajutoarelor de stat se opune favorizării „anumitor întreprinderi”. Ambele interdicții ale discriminării au însă ca scop realizarea pieței interne. În cazul în care o măsură este compatibilă cu principiul nediscriminării în cadrul libertăților fundamentale, aceasta nu ar putea constitui, ca regulă generală, un ajutor contrar pieței interne.

5. Tribunalul⁶ nu a identificat în Legea fiscală generală maghiară un avantaj selectiv în favoarea altor întreprinderi – nici în ceea ce privește cota de impozitare progresivă, nici în ceea ce privește posibilitatea luării în considerare a pierderilor. Este ceea ce contestă Comisia în recursul formulat, Curții revenindu-i, în prezent, sarcina de a examina dacă există un ajutor.

II. Cadrul juridic

6. Cadrul juridic îl constituie articolul 107 TFUE și următoarele. În privința ajutoarelor ilegale, procedura este reglementată în capitolul III din Regulamentul (UE) 2015/1589 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 TFUE⁷ (denumit în continuare „Regulamentul 2015/1589”).

III. Istoricul litigiului

7. La 11 iunie 2014, Ungaria a adoptat Legea nr. XXII din 2014 privind taxa de publicitate (denumită în continuare „Legea privind taxa pe publicitate”). Legea, intrată în vigoare la 15 august 2014, a instituit o nouă taxă specială, progresivă pe tranșe, pe veniturile din difuzarea de publicitate în Ungaria (denumită în continuare „taxa de publicitate”). Această taxă a fost percepută suplimentar față de impozitele existente aplicate întreprinderilor, în special față de impozitul pe profit. În cursul examinării Legii privind taxa de publicitate efectuate de Comisie în cadrul examinării ajutoarelor de stat, autoritățile maghiare au afirmat că această taxă urmărește să sprijine principiul repartizării sarcinilor publice.

⁴ Aceasta este pendinte în fața Curții sub numărul C-562/19 P.

⁵ Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), și Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139).

⁶ Hotărârea din 27 iunie 2019, Ungaria/Comisia (T-20/17, EU:T:2019:448).

⁷ Regulamentul Consiliului din 13 iulie 2015 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2015, L 248, p. 9).

8. Conform Legii privind taxa de publicitate, oricine difuzează publicitate este supus la plata taxei de publicitate. Sunt astfel supuși la plata taxei cei care fac publicitatea publică (ziare, mijloacele audiovizuale, ecrane), dar nu și cei care fac anunțurile și nici agențiile de publicitate, care sunt intermediari între cei care fac anunțurile și mediile de difuzare. Baza de impozitare a taxei este cifra de afaceri netă aferentă unui exercițiu anual generată de difuzarea de publicitate. Domeniul de aplicare teritorial al impozitului acoperă teritoriul Ungariei.

9. Baremul de cote progresive era definit după cum urmează:

- 0 % pentru tranșa de bază de impozitare care nu depășește 0,5 miliarde de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 1 562 000 de euro);
- 1 % pentru tranșa de bază de impozitare cuprinsă între 0,5 miliarde HUF și 5 miliarde HUF (aproximativ 15 620 000 de euro);
- 10 % pentru tranșa de bază de impozitare cuprinsă între 5 miliarde HUF și 10 miliarde HUF (aproximativ 31 240 000 de euro);
- 20 % pentru tranșa de bază de impozitare cuprinsă între 10 miliarde HUF și 15 miliarde HUF (aproximativ 47 000 000 de euro);
- 30 % pentru tranșa de bază de impozitare cuprinsă între 15 miliarde HUF și 20 miliarde HUF (aproximativ 62 500 000 de euro);
- 40 % pentru tranșa de bază de impozitare de peste 20 de miliarde HUF (aproximativ 94 000 000 de euro) (această din urmă cotă a fost majorată la 50 % începând de la 1 ianuarie 2015).

10. Persoanele impozabile al căror profit înainte de impozitare pentru anul 2013 era zero sau negativ puteau deduce din baza lor de impozitare pentru anul 2014 50 % din pierderile reportate din anii anteriori (ceea ce vom denumi în continuare „posibilitatea luării în considerare a pierderilor”).

11. Prin decizia din 12 martie 2015, Comisia a inițiat procedura oficială de investigare în materie de ajutoare de stat prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE cu privire la Legea privind taxa de publicitate, considerând că respectivul caracter progresiv al impozitului și posibilitatea luării în considerare a pierderilor generau ajutoare de stat. În această decizie, Comisia a considerat că cota de impozitare progresivă stabilea o distincție între întreprinderile cu venituri ridicate din publicitate (prin urmare, întreprinderile mari) și întreprinderile cu venituri scăzute din publicitate (prin urmare, întreprinderile mici) și că astfel se acorda acestora din urmă un avantaj selectiv bazat pe dimensiune. De asemenea, Comisia a estimat că posibilitatea luării în considerare a pierderilor pentru întreprinderile care nu au înregistrat profit în anul 2013 acorda un avantaj selectiv care constituia un ajutor de stat.

12. În cadrul aceleiași decizii, Comisia a emis un ordin de suspendare cu privire la măsura în cauză. Prin urmare, Ungaria a modificat taxa de publicitate prin Legea nr. LXII din 2015, adoptată la 4 iunie 2015. Baremul progresiv cu șase cote de impozitare cuprinse între 0 % și 50 % a fost înlocuit cu următorul barem dual de impozitare:

- 0 % pentru tranșa de bază de impozitare mai mică de 100 de milioane de HUF (aproximativ 312 000 de euro);
- 5,3 % pentru tranșa de bază de impozitare mai mare de 100 de milioane HUF.

13. Comisia a închis procedura oficială de investigare prin Decizia (UE) 2017/329 din 4 noiembrie 2016 privind măsura SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) pusă în aplicare de Ungaria cu privire la impozitarea cifrei de afaceri din publicitate⁸ (denumită în continuare „decizia negativă”).

14. La articolul 1 din decizia negativă, Comisia a concluzionat că regimul fiscal compus din cote progresive și din dispoziții care prevăd posibilitatea luării în considerare a pierderilor reportate pentru întreprinderile care nu au înregistrat profit în anul 2013, stabilit prin Legea XXII din 2014 privind taxa de publicitate, inclusiv în versiunea sa care rezultă din modificarea din 4 iunie 2015, constituia un ajutor de stat, introdus de Ungaria în mod nelegal, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE. El era de asemenea incompatibil cu piața internă din perspectiva articolului 107 TFUE. La articolul 4 din decizia negativă, Comisia a obligat Ungaria să recupereze de la beneficiari ajutoarele declarate incompatibile cu piața internă.

15. În această privință, autoritățile maghiare trebuiau să recupereze de la întreprinderile care au încasat venituri din publicitate în perioada cuprinsă între intrarea în vigoare a taxei de publicitate în anul 2014 și eliminarea taxei sau înlocuirea ei cu un regim complet compatibil cu normele privind ajutoarele de stat diferența dintre: cuantumul taxei (1) pe care întreprinderile ar fi trebuit să o plătească în temeiul unui sistem de referință compatibil cu normele privind ajutoarele de stat (un regim de impozitare cu o cotă unică, stabilită la 5,3 %, cu excepția alegerii unei alte valori de către autoritățile maghiare, fără deducerea pierderilor reportate) și cuantumul taxei (2) pe care întreprinderile au achitat-o deja sau trebuiau să o achite. Astfel, în eventualitatea în care diferența dintre cuantumul taxei (1) și cuantumul taxei (2) ar fi fost pozitivă, valoarea ajutorului trebuia să fie recuperată, împreună cu dobânda de recuperare, începând cu data la care taxa a devenit scadentă.

16. Cu toate acestea, Comisia a arătat că recuperarea nu ar fi necesară în cazul în care Ungaria ar elimina regimul fiscal în cauză cu efect retroactiv începând de la data intrării sale în vigoare în anul 2014. În continuare, de exemplu începând cu anul 2017, Ungaria ar putea să introducă un regim fiscal care nu este progresiv și care să nu facă diferențiere între operatorii economici supuși la plata impozitului.

17. În esență, Comisia a justificat calificarea ca ajutor de stat a regimului în cauză după cum urmează.

18. Ca urmare a adoptării Legii privind taxa de publicitate, Ungaria ar fi renunțat la resurse pe care ar fi trebuit să le încaseze de la întreprinderi cu o cifră de afaceri mai scăzută (și anume, întreprinderi mai mici), în cazul în care acestea ar fi fost supuse aceleiași obligații fiscale precum întreprinderile cu o cifră de afaceri mai mare (și anume, întreprinderile mai mari).

19. În această privință, Comisia a amintit că măsurile care diminuau sarcinile suportate în mod normal de întreprinderi aduceau, la fel ca prestațiile pozitive, un avantaj. În speță, întrucât ar fi fost supuse acestei cote medii de impozitare substanțial mai scăzute, întreprinderile cu cifră de afaceri mică trebuiau să suporte costuri reduse în comparație cu întreprinderile cu o cifră de afaceri mare și, prin urmare, acest lucru constituie un avantaj în favoarea micilor întreprinderilor față de întreprinderile mai mari.

20. Comisia a adăugat că posibilitatea de a lua în considerare pierderile, oferită de Legea privind taxa de publicitate întreprinderilor care nu au înregistrat profit în anul 2013, constituia deopotrivă un avantaj. Sarcina fiscală a acestor întreprinderi ar fi diminuată în raport cu cele care nu puteau beneficia de această deducere.

⁸ JO 2017, L 49, p. 36.

21. La examinarea selectivității, Comisia a arătat mai întâi că sistemul de referință corespundea celui al unei taxe speciale pe cifra de afaceri provenită din prestarea de servicii de publicitate. Comisia consideră însă că structura de cote progresive a taxei pe veniturile din publicitate nu putea să facă parte din aceasta. Astfel, pentru a asigura că sistemul de referință nu este el însuși afectat de ajutoare de stat, acesta trebuia să îndeplinească două condiții: o cotă unică pentru toate veniturile din publicitate (1) și absența unui element care să ofere un avantaj selectiv anumitor întreprinderi (2).

22. În această măsură, Comisia a considerat în continuare că structura progresivă a impozitării, întrucât antrena nu doar cote marginale de impozitare, ci și cote medii de impozitare, diferite între întreprinderi, constituia o derogare de la sistemul de referință constând într-o taxă de publicitate impusă la o cotă unică tuturor operatorilor economici ai difuzării de anunțuri publicitare în Ungaria.

23. În plus, Comisia a considerat că posibilitatea de a lua în considerare pierderile, oferită numai întreprinderilor care nu au înregistrat profit în anul 2013, constituia de asemenea o derogare de la sistemul de referință, și anume de la norma generală de impozitare în funcție de cifra de afaceri rezultată din publicitate. Potrivit Comisiei, întrucât taxa de publicitate se raportează la cifra de afaceri, nu trebuiau să fie deductibile costuri din baza de impozitare, contrar a ceea ce se poate face pentru impozitele pe profit. Aceasta a susținut că măsura introducea o diferențiere arbitrară între două categorii de întreprinderi aflate într-o situație de fapt și de drept comparabilă, și anume, pe de o parte, întreprinderile care au înregistrat pierderi reportate și care nu au înregistrat profit în anul 2013 și, pe de altă parte, întreprinderile care au înregistrat profit în anul 2013. Deducerea pierderilor deja existente în momentul adoptării Legii privind taxa de publicitate ar putea implica selectivitate, deoarece permiterea acestei deduceri ar favoriza anumite întreprinderi care au reportat pierderi semnificative.

24. În ceea ce privește versiunea modificată din anul 2015 a taxei de publicitate, Comisia a arătat că aceasta se baza pe aceleași principii și caracteristici precum cele reținute pentru taxa de publicitate din anul 2014. Având în vedere cele de mai sus, Comisia a concluzionat că Legea privind taxa de publicitate, astfel cum a fost modificată în anul 2015, continua să aibă elemente identice cu cele pe care le califica drept ajutoare de stat în cadrul regimului din anul 2014.

25. La 16 ianuarie 2017, Ungaria a formulat o acțiune împotriva deciziei negative. Cererea de suspendare a executării deciziei negative, introdusă în aceeași zi de Ungaria, a fost respinsă prin Ordonanța din 23 martie 2017⁹.

26. La 16 mai 2017, Ungaria a adoptat Legea nr. XLVII din 2017 de modificare a Legii privind taxa de publicitate. În esență, această lege a abrogat cu efect retroactiv taxa de publicitate.

27. Prin decizia din 30 mai 2017, președintele Camerei a noua a Tribunalului a admis cererea de intervenție a Republicii Polone în susținerea Ungariei.

28. În urma acțiunii introduse de Ungaria, Tribunalul a anulat, prin hotărârea atacată din 27 iunie 2019, decizia negativă a Comisiei.

IV. Procedura în fața Curții

29. La 6 august 2019, Comisia a introdus prezentul recurs împotriva Hotărârii Tribunalului. Comisia solicită Curții:

- anularea hotărârii atacate;

⁹ Ordonanța din 23 martie 2017, Ungaria/Comisia (T-20/17 R, nepublicată, EU:T:2017:203).

- respingerea celui de al doilea și a celui de al treilea motiv invocate de Ungaria împotriva deciziilor atacate și obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată;
- cu titlu subsidiar, trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului, pentru ca acesta să se pronunțe cu privire la motivele care nu au fost încă examinate.

30. Ungaria, susținută de Republica Polonă, solicită Curții:

- respingerea recursului ca nefondat;
- obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

31. Ungaria, Polonia și Comisia au prezentat observații scrise în fața Curții, precum și observații orale cu privire la recurs în ședința desfășurată la 1 septembrie 2020.

V. Cu privire la motivele de recurs

32. În susținerea recursului, Comisia invocă două motive. Prin intermediul primului motiv de recurs, Comisia arată că Tribunalul, atunci când a concluzionat în sensul inexistenței unui avantaj selectiv acordat de taxa de publicitate în favoarea întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai redusă, a aplicat în mod eronat articolul 107 alineatul (1) TFUE. Potrivit celui de al doilea motiv de recurs, Tribunalul ar fi aplicat în mod eronat articolul 107 alineatul (1) TFUE, întrucât, contrar opiniei Tribunalului, posibilitatea unei luări în considerare a pierderilor constituie un avantaj selectiv.

A. Cu privire la primul motiv de recurs: interpretarea eronată a articolului 107 alineatul (1) TFUE

33. Prin intermediul primului motiv de recurs, Comisia arată că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept la interpretarea articolului 107 alineatul (1) TFUE. În esență, aceasta reproșează Tribunalului că a concluzionat în mod eronat în sensul lipsei unui avantaj selectiv și, prin urmare, a unui ajutor. Ea își întemeiază această concluzie pe trei aspecte – primul, că Tribunalul a reținut un cadru de referință eronat (punctul 1a), al doilea, că acesta a examinat comparabilitatea întreprinderilor în raport cu un obiectiv nefiscal (punctul 2a) și, al treilea, că acesta a luat în considerare, în cadrul examinării selectivității, un obiectiv care nu este în mod necesar legat de taxa de publicitate (punctul 2b).

34. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții – pe care a avut-o în vedere și Tribunalul –, pentru a califica o măsură drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesar să existe, în primul rând, o intervenție a statului sau o intervenție prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această intervenție trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să acorde beneficiarului un avantaj selectiv. În al patrulea rând, ea trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența¹⁰. În speță, trebuie examinată numai poziția juridică adoptată de Tribunal în ceea ce privește criteriul avantajului selectiv.

¹⁰ Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 38), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctul 40).

35. Potrivit criteriului de examinare uzual, este determinant aspectul dacă condițiile de acordare a avantajului fiscal au fost alese în mod nediscriminatoriu în raport cu criteriile sistemului fiscal național¹¹. În acest scop, trebuie să se stabilească, într-o primă etapă, care este regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză (așa-numitul „cadru de referință”). În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal” trebuie apoi, într-o a doua etapă, să se aprecieze dacă avantajul conferit prin măsura fiscală în cauză este o excepție nejustificată și are deci caracter selectiv¹².

1. Cu privire la existența unui avantaj selectiv sau la alegerea corectă a cadrului de referință (primul aspect al primului motiv de recurs)

36. Comisia susține în special că, la examinarea existenței unui avantaj selectiv, Tribunalul a ales un cadru de referință eronat. În timp ce Comisia a reținut existența unei taxe întemeiate pe cifra de afaceri cu cotă unică (proporțională), cu un quantum – se pare – de 5,3 %, Tribunalul s-ar fi întemeiat în mod eronat pe cota progresivă aleasă de legiuitorul maghiar.

a) Avantaj selectiv conferit de o lege fiscală generală: cu privire la criteriul de examinare în contextul creării unui cadru de referință

37. Întrucât articolul 107 alineatul (1) TFUE nu conține elementele constitutive ale unui cadru de referință, iar examinarea acestuia prezintă din ce în ce mai multe dificultăți – facem trimitere în această privință la preocupările formulate între timp de mai mulți avocați generali¹³ –, analiza acestei chestiuni trebuie să fie extinsă ceva mai mult.

38. Conform unei jurisprudențe constante a Curții, sunt considerate ajutoare intervențiile care, sub orice formă, pot favoriza direct sau indirect anumite întreprinderi sau care trebuie să fie considerate un avantaj economic pe care întreprinderea beneficiară nu l-ar fi putut obține în condiții de piață normale¹⁴.

39. Această jurisprudență a fost transpusă în domeniul dreptului fiscal. O măsură fiscală care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât cea a celorlalți contribuabili poate intra sub incidența articolului 107 alineatul (1) TFUE¹⁵. Astfel, sunt considerate ajutoare în special măsurile care reduc sarcinile care grevează *în mod normal* bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice¹⁶.

11 A se vedea în acest sens de asemenea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54), și Hotărârea din 14 ianuarie 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punctul 53); în mod explicit în afara dreptului fiscal, a se vedea de asemenea Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 53 și 55).

12 A se vedea în această privință printre altele Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36).

13 A se vedea Concluziile avocatului general Saugmandsgaard Øe prezentate în cauza A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punctul 61 și următoarele), Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punctul 88 și următoarele) și Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 151 și următoarele), în cauza Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 163 și următoarele), în cauza ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 76 și următoarele), în cauzele conexe ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2017:853, punctul 74 și următoarele) și în cauzele conexe ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2017:854, punctul 76 și următoarele).

14 Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 65), și Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 21); în mod similar, Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 71 – „care grevează în mod normal”).

15 A se vedea în special Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 72), și Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 14).

16 Hotărârea din 27 iunie 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 66), Hotărârea din 19 martie 2013, Bouygues și Bouygues Télécom/Comisia (C-399/10 P și C-401/10 P, EU:C:2013:175, punctul 101), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 71), și Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punctul 13).

40. La originea acestei jurisprudențe se află excepții fiscale care diminuează sau elimină sarcina fiscală care grevează, în principiu, o anumită întreprindere¹⁷. Dat fiind că, în speță toate întreprinderile „profită” de marja scutită (până la 0,5 miliarde HUF, respectiv până la 100 de milioane HUF în versiunea modificată), precum și de cote reduse pentru tranșa de impozitare cuprinsă între 1 % și 30 % pentru o cifră de afaceri anuală cuprinsă între 0,5 miliarde HUF și 20 de miliarde HUF, această situație nu poate constitui avantajul selectiv. Cel mult cota medie diferită, care rezultă din structura progresivă, ar putea constitui un avantaj selectiv care favorizează contribuabilii cu o cifră de afaceri mai redusă.

1) Principiu: impozitarea „normală” este stabilită de Comisie sau de statul membru?

41. În esență, primul motiv de recurs al Comisiei ridică problema, referitoare la competență, de a ști cine stabilește sarcina fiscală care grevează *in mod normal* bugetul unei întreprinderi, astfel încât neimpozitarea celorlalte ar constitui avantajul lor. În opinia Comisiei, impozitarea „normală” este un impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri, cu o cotă proporțională (necunoscută sau în valoare de 5,3 %). În opinia legiuitorului maghiar, impozitarea „normală” constă într-un impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri potrivit unei cote progresive, în versiunea modificată, de la 0 % până la puțin sub 5,3 %. Cotele de impozitare medii diferite care rezultă din regimul progresiv sunt consecința necesară, și anume impozitarea normală. Ungaria invocă în această privință suveranitatea sa fiscală.

42. De asemenea, în jurisprudența Curții, autonomia fiscală a statelor membre este subliniată și luată în considerare în mod repetat. Astfel, Curtea a statuat din nou recent, în Marea Cameră, că, în stadiul actual al armonizării legislațiilor fiscale ale Uniunii, statele membre sunt libere să introducă regimul fiscal pe care îl consideră cel mai adecvat, astfel încât aplicarea unui impozit progresiv țină de puterea de apreciere a fiecărui stat membru¹⁸. Marea Cameră a statuat în acest context că, „contrar celor susținute de Comisie, o impozitare progresivă poate fi aplicată pe cifra de afaceri, în măsura în care, pe de o parte, cuantumul cifrei de afaceri constituie un criteriu de distincție neutru și, pe de altă parte, acesta constituie un indicator relevant al capacității contributive a persoanelor impozabile”¹⁹.

43. Această jurisprudență, dezvoltată în cadrul libertăților fundamentale, este de asemenea aplicabilă în dreptul ajutoarelor de stat. Și în această privință, Curtea a statuat deja că, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, este de competența fiscală a statelor membre desemnarea bazelor de impozitare și repartizarea sarcinii fiscale în funcție de diferiții factori de producție și de diferitele sectoare economice²⁰. Prin urmare, în principiu, numai o excepție de la acest sistem fiscal autonom poate fi evaluată în dreptul ajutoarelor de stat, iar nu crearea sistemului fiscal ca atare.

44. Comisia recunoaște, în principiu, acest lucru la punctul 156 din Comunicarea sa privind noțiunea de ajutor de stat, astfel cum este menționată la articolul 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene²¹, atunci când precizează că „[s]tatele membre sunt libere să decidă [în conformitate cu legislația Uniunii] asupra politicii economice pe care o consideră cea mai adecvată și, în special, să distribuie sarcina fiscală după cum consideră de cuviință, între diferiții factori de producție [...]”.

17 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 28), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 97), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 68), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550), și Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Cassa di Risparmio di Firenze și alții (C-222/04, EU:C:2006:8, punctul 132).

18 Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 69), și Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 49).

19 Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 70), și Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 50).

20 Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 50), și Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 97).

21 JO 2016, C 262, p. 1.

45. Pe de altă parte, nu ne este cunoscută nicio dispoziție a dreptului Uniunii care să impună statelor membre, dincolo de taxele armonizate, o structură concretă a impozitelor lor naționale. Prin urmare, din dreptul Uniunii nu poate fi dedusă nicio impozitare „normală”. Numai ceea ce fiecare legiuitor național decide să considere ca fiind o impozitare normală poate constitui punctul de plecare. În speță, aceasta constituie un impozit pe venit cu structură progresivă, bazat pe cifra de afaceri, asupra întreprinderilor din sectorul publicității.

46. Prin urmare, legiuitorul național poate stabili mai ales obiectul impozitării, baza de impozitare și cota impozitului. De această competență a făcut uz Ungaria, în speță, atunci când a creat un impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri pentru întreprinderile din sectorul publicității, cu o cotă medie progresivă de la 0 % până la puțin sub 5,3 % (care, în versiunea modificată, rezultă din marja scutită și dintr-o structură progresivă). Dreptul ajutoarelor de stat nu se opune, în principiu, acestui lucru.

2) Excepție: controlul coerenței efectuat de Curte în Hotărârea Gibraltar

47. Nici soluția reținută de Curte în Hotărârea Gibraltar, citată în mod constant de Comisie, nu conduce la o concluzie contrară. Desigur, în această hotărâre, Curtea a examinat sistemul impozitului pe profit din Gibraltar în lumina dreptului ajutoarelor de stat și a concluzionat în sensul existenței unui ajutor. Aceasta nu a substituit însă concepția statului membru privind o impozitare generală normală cu propria sa concepție.

48. În această cauză, Curtea nu a statuat nicidecum că dreptul ajutoarelor de stat prescrie o anumită impozitare. Aceasta a examinat legea „numai” din punctul de vedere al logicii sale interne. Potrivit proiectului de reformă fiscală de la acea dată, era prevăzută introducerea unei impozitări uniforme a randamentului tuturor societăților stabilite în Gibraltar²². Or, factorii aleși de legiuitor, precum numărul de salariați, localurile profesionale și taxa de înregistrare, nu aveau în mod vădit nicio legătură cu impozitarea uniformă pe venit a tuturor întreprinderilor. Regatul Unit nici nu a încercat, de altfel, să explice acești factori²³.

49. În acest sens, această hotărâre a Curții constituie, desigur, o excepție²⁴ de la principiul prezentat anterior, potrivit căruia statele membre sunt autonome în determinarea cadrului de referință, întrucât Curtea a verificat în mod efectiv crearea unui cadru de referință pentru a stabili existența unui ajutor. Curtea nu a exercitat însă, în această cauză, altceva decât un fel de control al abuzurilor în exercitarea suveranității fiscale a statelor membre. Astfel, aceasta a verificat, în definitiv, dacă statul membru a adoptat un comportament coerent (iar nu abuziv) în exercitarea suveranității sale fiscale.

50. La acea dată, Curtea a dat, în mod întemeiat, un răspuns negativ la această întrebare. Legea fiscală din Gibraltar urmărea doar eludarea dreptului ajutoarelor de stat, cu scopul de a obține, prin intermediul unei pretinse impozitări generale a veniturilor, întemeiate pe profit, o impozitare foarte redusă a veniturilor anumitor întreprinderi cu scop lucrativ (așa-numitele întreprinderi offshore). Comisia și Curtea au considerat în mod întemeiat că această lege constituia un ajutor. Avantajul selectiv consta în contradicția intrinsecă dintre motivarea și obiectivul legii, pe de o parte, și modul în care este concepută aceasta, pe de altă parte. Deși obiectivul legii era o impozitare generală, întemeiată pe profit, a veniturilor tuturor întreprinderilor stabilite în Gibraltar, anumite societăți erau impozitate, în mod intenționat, la un nivel foarte scăzut²⁵.

²² A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 12).

²³ A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 149 și 150).

²⁴ A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 32).

²⁵ A se vedea în mod expres Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctele 99, 102 și 106).

51. Așadar, contrar opiniei susținute de Comisie în speță, în hotărârea menționată, Curtea nu a substituit concepția statului membru privind o impozitare normală generală cu propria sa concepție. Aceasta nu a statuat nici că dreptul Uniunii impune o anumită structură a cotei de impozitare. Curtea a statuat în mod întemeiat doar în sensul că un impozit general pe veniturile tuturor întreprinderilor rezidente nu poate fi asociată unor factori străini de natura sa, care nu au niciun alt obiectiv decât pe acela de a avantaja anumite întreprinderi care, în principiu, nu au localuri mari și nici mulți salariați, astfel cum era cazul așa-numitelor firme „offshore”²⁶.

52. În concluzie, Curtea a împiedicat ca statele membre să abuzeze de dreptul lor fiscal general pentru a acorda totuși anumitor întreprinderi avantaje cu eludarea dreptului ajutoarelor de stat. Acest abuz de autonomie fiscală rezulta dintr-o concepție vădit incoerentă a legii fiscale pentru Gibraltar.

3) Coerența taxei de publicitate maghiare

53. Nu mai este necesară examinarea altor aspecte în privința unei legi fiscale generale. Dacă dreptul Uniunii respectă suveranitatea fiscală a statelor membre, iar dreptul ajutoarelor de stat nu prevede dispoziții concrete privind regimurile fiscale naționale, o lege fiscală cu aplicabilitate generală, care instituie tocmai cadrul de referință, nu poate constitui un ajutor decât dacă a fost concepută în mod vădit incoerent²⁷.

54. În cazul unei legi fiscale general aplicabile, examinarea avantajului selectiv se reduce astfel la această unică etapă. Celelalte etape, întotdeauna controversate (cum se stabilește cadrul de referință corect, dacă există excepții sau excepții de la excepții, dacă diferențierile concrete sunt justificate și cine suportă sarcina probei și pentru ce) pot fi, prin urmare, eliminate.

55. În definitiv, Tribunalul a înlăturat în mod întemeiat existența unei asemenea incoerențe a taxei maghiare de publicitate. Astfel, la punctul 78 și următoarele din hotărârea atacată, Tribunalul arată că regimul normal este legea maghiară, în structura sa progresivă concretă, care are drept consecință o impozitare mai severă a întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai ridicată și o impozitare mai redusă a întreprinderilor cu o cifră de afaceri mai mică (punctul 89). Acest lucru ar rezulta din logica redistributivă legată de o structură de impozitare progresivă (punctul 88). Din această cauză, nu se poate deduce existența unui avantaj selectiv doar din structura progresivă (punctul 105). Întrucât Comisia nu a invocat și nici nu a demonstrat vreo altă incoerență (punctul 106 și următoarele), legea în cauză nu poate fi considerată ajutor de stat.

56. Argumentele contrare invocate de Comisie în cadrul recursului nu ne conving²⁸.

i) Impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri

57. Astfel, nu este incoerent să se instituie un impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri. În definitiv, toate argumentele Comisiei se întemeiază pe ideea că, pentru impozitarea capacității financiare, trebuie să fie luat în considerare numai profitul (sau eficiența, cu alte cuvinte marja de profit). Numai profitul ar reflecta în mod corespunzător capacitatea contributivă. Tot în ședință, Comisia a susținut în mod repetat că numai un impozit pe venit bazat pe profit este de natură să impoziteze în mod corect capacitatea contributivă.

²⁶ A se vedea în acest sens, în mod expres, Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 106).

²⁷ În acest sens, a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauzele Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 151 și următoarele), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 170 și următoarele) și ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punctul 81 și următoarele).

²⁸ Sunt, mai mult sau mai puțin, aceleași argumente precum cele invocate în procedurile Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) și Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

58. În această privință, Comisia nu ține seama de faptul că și profitul este doar o măsură (fictivă) în vederea unei impozitări uniforme a capacității contributive. Această dimensiune este doar parțial eficace pentru a descrie capacitatea contributivă reală, astfel cum arată așa-numita dezbateră BEPS²⁹. Această dezbateră mondială se întemeiază pe faptul că, în mod evident, întreprinderi cu profituri importante nu plătesc impozite corespunzătoare, întrucât își pot reduce substanțial baza impozabilă („base erosion”) sau își pot transfera profiturile în țări cu un nivel redus al impozitelor („profit shifting”).

59. O impozitare a venitului bazată pe profit, la fel ca o impozitare a venitului bazată pe cifra de afaceri, are avantajele și dezavantajele sale. Revine însă nu unei administrații sau instanțe, ci unui legiuitor cu legitimitate democratică, obligația de a le analiza comparativ și de a-și asuma răspunderea acestei analize. Legiuitorul fiscal (în speță, legiuitorul maghiar) trebuie să determine care impozitare este, în opinia sa, cea adecvată. În orice caz, dreptul ajutoarelor de stat nu impune instituirea impozitului celui mai adecvat din perspectiva Comisiei.

60. Contrar celor susținute de Comisie, un impozit pe venit bazat pe profit nu este, nici el, în mod neîndoielnic preferabil (în termenii Comisiei, „adecvat”). Dimpotrivă, în întreaga lume, impozitele pe venit bazate pe cifra de afaceri sunt tot mai răspândite, astfel cum arată și impozitarea serviciilor digitale propusă de Comisie³⁰. Acesta se raportează, pentru impozitarea întreprinderilor, la cifra lor de afaceri anuală. În această privință, taxa maghiară de publicitate nu diferă de impozitul pe serviciile digitale preconizat pentru Uniunea Europeană.

ii) Cota progresivă

61. Nici cota progresivă ca atare nu constituie o incoerență. Astfel, cotele progresive sunt pe deplin uzuale în cadrul unei impozitări a venitului, pentru a obține o impozitare în funcție de capacitatea financiară. Acest lucru se aplică atât unei impozitări a venitului bazate pe profit, cât și unei impozitări a venitului bazate pe cifra de afaceri. Și în acest caz, impozitul pe serviciile digitale propus de Comisie demonstrează că o structură progresivă a cotelor este un instrument fiscal uzual în vederea impozitării întreprinderilor deosebit de performante.

62. Atunci când, în memoriul său, Comisia contestă existența unui cote progresive a impozitului pe serviciile digitale propus pentru Uniunea Europeană, acest lucru este valabil numai la prima vedere. Într-adevăr, potrivit articolului 8 din propunere, cota de impozitare este, în mod uniform, de 3 %, fiind, așadar, proporțională. Cu toate acestea, Comisia omite să ia în considerare faptul că orice sumă dedusă dintr-un impozit proporțional dă naștere unor cote medii diferite ale impozitului și, prin urmare, unei curbe a impozitului progresive³¹. Același lucru este valabil în privința unui prag fiscal. Curba impozitului pe serviciile digitale propus pentru Uniunea Europeană, bazat pe cifra de afaceri, prin cele două cote de impozitare medii ale acestuia, este cuprinsă între 0 % și 3 %, cota de impozitare medie crescând odată cu creșterea cifrei de afaceri, la momentul depășirii pragurilor, de la 0 % la 3 %. Astfel, cota de impozitare medie este de asemenea progresivă.

29 A se vedea în acest sens pagina 13 din „Action Plan on base Erosion and Profit shifting” al OCDE, disponibil la adresa <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it”.

30 Propunere de directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

31 A se vedea deja în această privință Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 1, nota de subsol 3) și în cauza Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 3, nota de subsol 4).

63. În plus, este de asemenea inoperantă argumentația Comisiei potrivit căreia o structură progresivă a cotelor ar fi adecvată doar pentru impozitarea persoanelor fizice, întrucât doar în cazul acestora din urmă – potrivit așa-numitei teorii a utilității marginale – utilitatea suplimentară individuală scade odată cu creșterea venitului. Pentru acest motiv, cotele progresive ar fi utilizate numai în vederea impozitării persoanelor fizice.

64. Comisia omite să ia în considerare faptul că teoria utilității marginale este o teorie economică, iar nu o normă de drept. Ținând seama de imposibilitatea de a măsura „utilitatea”, până în prezent nu s-au putut deduce din această teorie afirmații (juridice) imperative privind cota corectă a impozitului³². În sens invers, în trecut, chiar tarifele proporționale au fost considerate discriminatorii³³.

65. Motivul pentru care cotele progresive – după cum subliniază în mod întemeiat Comisia – sunt utilizate cu precădere în impozitarea persoanelor fizice constă mai curând în aceea că persoanele juridice se pot sustrage în mod discreționar efectului progresiv prin intermediul unor divizări sau al unor structuri mai mari de grup de întreprinderi. Această problemă nu face însă ca o impozitare progresivă a întreprinderilor care se aplică atât persoanelor fizice, cât și persoanelor juridice să devină incoerentă.

66. Nici exemplele de impozitare citate de Comisie și percepute de aceasta ca inechitabile nu indică existența unei incoerențe. Astfel, Comisia consideră că cota de impozitare progresivă maghiară nu este un mijloc adecvat, întrucât, în cazul unei cifre de afaceri de 10 ori mai mare, ar trebui plătit un impozit de 155 de ori mai ridicat. Or, acest exemplu, care pare să se raporteze la taxa maghiară de publicitate în versiunea sa inițială, nu face decât să demonstreze consecințele logice ale unei curbe fiscale progresive. Impozitul pe serviciile digitale pentru UE propus de Comisie permite găsirea unor rezultate chiar mai extreme³⁴.

67. Pe de altă parte, criteriul caracterului adecvat este, în orice caz, un criteriu eronat. Astfel cum s-a arătat mai sus (punctul 59), caracterul adecvat al unui impozit național trebuie apreciat de legiuitorul național. Într-un caz precum cel din speță, în care se determină cadrul de referință, dreptul ajutoarelor de stat poate doar să elimine incoerențele. Or, taxa maghiară de publicitate realizează o punere în aplicare coerentă a structurii progresive a impozitului.

b) Concluzie

68. Așadar, Tribunalul a înlăturat în mod întemeiat existența unui ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Rezultă că primul aspect al primului motiv trebuie respins ca neîntemeiat.

c) În subsidiar: criteriul de examinare uzual al unui avantaj selectiv

69. Chiar presupunând că Curtea, în cadrul examinării unei legi fiscale generale precum cea în discuție în speță, nu s-ar limita la un control al coerenței, nu rezultă că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a concluzionat în sensul inexistenței unui ajutor.

³² A se vedea în special și într-un mod foarte concis: Birk/Desens/Tappe (Editor), *Steuernrecht*, Ediția a 22-a, 2019, punctul 38.

³³ Astfel, BVerfG [Curtea Constituțională Federală] a statuat, încă din anul 1958, în hotărârea din 24 iunie 1958 pronunțată în cauza 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (punctele 68 și 69): „În speță, dreptatea impune ca, în sensul egalității proporționale, agentul economic mai performant să fie obligat să plătească, cu titlu de impozit, un procent mai ridicat din venitul său decât agentul economic mai puțin performant”.

³⁴ O întreprindere cu o cifră de afaceri globală mai mare de 750 de milioane de euro, care nu depășește în Uniunea Europeană pragul de 50 de milioane de euro (cu o cifră de afaceri de exact 50 de milioane de euro), plătește, potrivit propunerii Comisiei, exact 0 euro cu titlu de impozit. O altă întreprindere cu o cifră de afaceri globală mai mare de 750 de milioane de euro, care depășește, cu 450 de milioane de euro, pragul de scutire în Uniunea Europeană, de 50 de milioane de euro, plătește, cu titlu de impozit, 15 milioane de euro. Cifra de afaceri de zece ori mai mare realizată în Uniunea Europeană (500 de milioane de euro în loc de 50 de milioane de euro) determină o sarcină fiscală cu mult mai mare.

70. Potrivit criteriului de examinare uzual, ar trebui să se determine, într-o primă etapă, regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru respectiv. În funcție de acest regim fiscal comun sau „normal” trebuie să se aprecieze, într-o a doua etapă, dacă avantajul acordat prin măsura fiscală în cauză constituie o excepție nejustificată și, prin urmare, este selectiv³⁵.

71. Acest ultim aspect presupune că există o diferență de tratament a întreprinderilor aflate într-o situație similară care nu poate fi justificată³⁶. Astfel, o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica în cazul în care statul membru în cauză reușește să demonstreze că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului său fiscal³⁷. În concluzie, această examinare a selectivității este o examinare a discriminării³⁸.

72. Tribunalul a constatat în mod întemeiat că Comisia a ales în mod eronat cadrul de referință. Cadrul de referință relevant nu poate fi decât prezenta lege națională, iar nu o lege ipotetică sau fictivă. Orice altă soluție ar permite Comisiei să se substituie legiuitorului național respectiv și să stabilească drept cadru de referință sistemul fiscal pe care aceasta îl preferă.

73. În măsura în care Comisia invocă, în această privință, soluția reținută de Curte în Hotărârea Gibraltar, aceasta nu respectă – astfel cum s-a arătat deja la punctul 47 și următoarele din prezentele concluzii – considerațiile din cuprinsul acestei hotărâri. Curtea nu a creat nicidecum ea însăși, în hotărârea menționată, un cadru de referință fictiv.

74. Astfel cum Curtea a statuat deja³⁹, simpla alegere de către Comisie a unui cadru de referință eronat afectează în mod necesar „ansamblul analizei condiției referitoare la selectivitate”. Prin urmare, fie și numai pentru acest motiv, decizia negativă atacată trebuie să fie anulată. Primul aspect al primului motiv este, așadar, neîntemeiat, chiar în cazul aplicării criteriului uzual de examinare.

2. Referitor la celelalte două aspecte ale primului motiv de recurs

75. Prin intermediul celorlalte două aspecte ale primului motiv de recurs, Comisia contestă considerațiile suplimentare ale Tribunalului și îi reproșează acestuia din urmă că, și în acea cauză, a concluzionat în mod eronat în sensul inexistenței unui ajutor. Întrucât, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 84 și 85 din hotărârea atacată, considerațiile suplimentare ale Tribunalului privesc numai chestiunea dacă soluția reținută de Curte în Hotărârea Gibraltar este diferită, aspect la care s-a dat deja anterior un răspuns negativ (punctul 47 și următoarele), nu mai este necesară pronunțarea cu privire la celelalte aspecte ale primului motiv de recurs.

76. Cu toate acestea, Tribunalul a continuat examinarea aspectului dacă există totuși un ajutor. Este posibil ca Tribunalul să fi prezumat, la punctele 84 și 85, în favoarea Comisiei, că, în deciziile atacate, aceasta a reținut de asemenea cadrul de referință corect (al unui impozit pe profit progresiv, bazat pe cifra de afaceri), concluzionând și în acest temei în sensul existenței unui ajutor. În caz contrar, examinarea ulterioară a comparabilității situațiilor și justificarea unei diferențe de tratament nu ar avea niciun sens. Tribunalul a înlăturat și în acest sens privința existența unui ajutor. Această din

35 A se vedea în această privință printre altele Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36).

36 Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 58); a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 40), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 64 și 65), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia (C-159/01, EU:C:2004:246, punctele 42 și 43).

37 Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 65 și jurisprudența citată).

38 Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Belgia/Comisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punctul 29).

39 Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 107).

urmă apreciere este contestată de Comisie prin intermediul celorlalte două aspecte ale primului motiv de recurs. În această privință, în ședință a devenit evident că Comisia reproșează Tribunalului în special faptul că a negat comparabilitatea întreprinderilor cu cifră de afaceri ridicată și a celor cu cifră de afaceri redusă.

a) Cu titlu subsidiar: cu privire la al doilea aspect al primului motiv de recurs, referitor la comparabilitatea întreprinderilor cu cifră de afaceri mai importantă și a celor cu cifră de afaceri mai puțin importantă

77. Din această cauză – și pentru că, în ședință, acest aspect a fost dezbătut timp îndelungat de părți –, vom mai examina aici, cu titlu subsidiar, dacă, chiar pornind de la această premisă (prezumarea de către Comisie a cadrului de referință corect), Tribunalul a concluzionat în mod întemeiat în sensul lipsei unui avantaj selectiv. Potrivit Comisiei, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a negat existența unei comparabilități a întreprinderilor cu cifră de afaceri mai redusă și a celor cu cifră de afaceri mai ridicată, întemeindu-se pe un obiectiv legislativ eronat (al doilea aspect al primului motiv de recurs).

78. Și acest aspect al primului motiv de recurs este neîntemeiat. În cazul în care cadrul de referință este într-adevăr impozitul progresiv pe venit bazat pe cifra de afaceri, punerea în aplicare coerentă a acestui cadru de referință nu este o excepție care ar trebui justificată în vreun mod, ci regula.

79. În plus, în acest cadru de referință, nu se poate observa nicio diferență de tratament care să nu poate fi justificată între întreprinderi aflate într-o situație comparabilă. Întreprinderile de publicitate mai mari și mai mici se deosebesc unele de altele, în acest sistem de referință, tocmai ca urmare a cifrei lor de afaceri și a capacității financiare rezultate din aceasta. Din perspectiva statului membru – care în această privință nu este una vădit eronată (referitor la coerență, a se vedea punctul 53 și următoarele) –, acestea nu se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă.

80. În schimb, Comisia pare să considere că, din obiectivul unui impozit, de a genera venituri pentru bugetul de stat, rezultă că orice persoană impozabilă trebuie să fie impozitată la același nivel (relativ). Pentru acest motiv, Tribunalul ar fi trebuit să se întemeieze, în ceea ce privește chestiunea comparabilității, numai pe obiectivul generării de venituri fiscale. Având în vedere acest obiectiv, cuantumul cifrei de afaceri nu ar avea nicio importanță, astfel încât o impozitare mai redusă a întreprinderilor cu cifră de afaceri redusă nu poate fi justificată.

81. Un astfel de raționament nu poate fi acceptat. Obiectivul unui impozit nu poate fi limitat, în cadrul controlului ajutoarelor de stat, la simpla generare de venituri. Dimpotrivă, determinant este obiectivul concret al impozitării al legiuitorului fiscal⁴⁰, după cum rezultă prin interpretarea naturii impozitului și din configurația acestuia. O impozitare absolută și relativ ridicată a persoanelor impozabile cu o capacitate contributivă mai ridicată este un obiectiv inerent al unui impozit progresiv. Prin urmare, acest lucru trebuie luat în considerare și în cadrul examinării comparabilității, astfel cum a procedat Tribunalul în mod întemeiat.

⁴⁰ În același sens a concluzionat și Curtea în Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctele 48 și 49 – în raport cu obiectivele urmărite printr-un anumit regim fiscal), în Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 55 – în raport cu obiectivele urmărite de legislația fiscală), în Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 85), și în Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 95 – în raport cu regimul fiscal în cauză).

82. În această privință, Tribunalul a arătat, la punctul 89 din hotărârea atacată, că se poate considera că o întreprindere care înregistrează o cifră de afaceri ridicată poate, grație diferitor economii de scară, să aibă costuri proporțional mai mici decât o întreprindere care realizează o cifră de afaceri mai mică, fiind astfel aptă să plătească mai mult impozit. Nici această observație nu este afectată de vreo eroare de drept. Astfel, după cum a arătat deja Curtea⁴¹, quantumul cifrei de afaceri poate constitui un indicator relevant al capacității contributive.

83. În favoarea acestei teze pledează, pe de o parte, faptul că, fără o cifră de afaceri ridicată, este imposibilă obținerea unor profituri mari și, pe de altă parte, faptul că venitul dintr-o operațiune suplimentară (randamentul marginal) crește ca urmare a scăderii costurilor fixe pe unitatea de produs. Prin urmare, nu pare nicidecum nerezonabil ca cifra de afaceri, ca expresie a dimensiunii sau a poziției pe piață și a profitului potențial al unei întreprinderi, să fie apreciată *de asemenea* ca o expresie a capacității financiare a acesteia și să fie impozitată conform acestui criteriu⁴².

84. Astfel cum s-a dovedit în ședință, Comisia a reflectat îndelung în ceea ce privește impozitarea corectă a capacității contributive. În acest context, au fost evidențiate în mod corect inconvenientele unui impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri și au fost identificate alternative potențial mai adecvate. A rămas însă neprecizată legătura dintre aceste considerații fiscale atât de aprofundate și dreptul ajutoarelor de stat. Cu privire la acest aspect, Comisia a omis de asemenea să răspundă la o întrebare adresată de Curte în ședință. Este posibil ca un calcul al profitului prin intermediul comparării activelor să fie mai precis decât o raportare la cifra de afaceri netă. Însă, contrar celor susținute de Comisie, dreptul ajutoarelor de stat nu se axează pe sistemul fiscal cel mai eficient sau mai precis, ci pe tratamentul preferențial selectiv al anumitor întreprinderi față de altele aflate în aceeași situație.

85. În consecință, și al doilea aspect al primului motiv de recurs este neîntemeiat.

b) Cu titlu subsidiar, cu privire la al treilea aspect al primului motiv de recurs: justificarea unei diferențieri

86. Prin intermediul celui de al treilea aspect al primului motiv de recurs, Comisia reproșează Tribunalului că a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a luat în considerare justificări externe pentru a justifica o diferență de tratament.

87. Acest aspect al recursului se întemeiază pe ipoteza incorectă privind existența unei diferențe de tratament între contribuabili comparabili, întrucât numai în această ipoteză se pune problema unei justificări. Întrucât, astfel cum s-a arătat mai sus, nu aceasta este situația, vom examina acest aspect al recursului doar cu titlu subsidiar, pentru ipoteza în care Curtea ar concluziona, contrar așteptărilor, în sensul că o întreprindere de publicitate cu, de exemplu, o cifră de afaceri anuală netă de 50 000 de euro/HUF se află într-o situație comparabilă cu o întreprindere de publicitate cu, de exemplu, o cifră de afaceri anuală netă de 200 de milioane de euro/HUF.

41 Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 70), și Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 50).

42 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 101), în cauza Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punctul 121 și următoarele) și în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 61).

88. Ar trebui să se examineze, în acest caz, dacă Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat că diferența de tratament legată de diferența de cotă medie a unui impozit progresiv era justificată. Contrar opiniei Comisiei, pentru justificarea unei diferențe de tratament pot fi avute în vedere și alte motive decât cele pur fiscale. În această privință, o diferențiere poate fi de asemenea justificată prin motive comprehensibile din afara dreptului fiscal, astfel cum s-a afirmat, de exemplu, în cauza ANGED în legătură cu o taxă pe suprafața de vânzare cu amănuntul, în privința unor motive ce țin de planificarea în domeniul mediului și al amenajării teritoriului⁴³.

89. În speță, Tribunalul nu a luat în considerare justificări lipsite de relevanță. La punctele 89 și 90 din hotărârea atacată, Tribunalul a considerat cotele medii de impozitare diferite ca fiind justificate din perspectiva principiului impozitării în funcție de capacitatea contributivă și a scopului de redistribuire a sarcinii fiscale între contribuabilii mai performanți și contribuabilii mai puțin performanți.

90. Această constatare nu este contestabilă din punct de vedere juridic. Totodată, nu se poate concluziona în sensul că tariful progresiv al taxei maghiare de publicitate nu își găsește justificarea în legea fiscală concretă, ci urmărește alte obiective, situate în afara acestei legi, care sunt străine de sistemul de impozitare⁴⁴. Dimensiunea cifrei de afaceri indică (în orice caz, într-un mod care nu este vădit eronat) o anumită capacitate financiară. Din acest punct de vedere, cifra de afaceri poate fi privită – după cum arată însăși Comisia⁴⁵ în proiectul de impozit pe serviciile digitale – și ca un indicator (ceva mai puțin precis) al unei puteri economice mai mari și, prin urmare, al unei capacități financiare mai mari.

91. În plus, abordarea întemeiată pe principiul economiei sociale de piață – recunoscut de Uniunea Europeană la articolul 3 alineatul (3) TUE – justifică o cotă de impozitare progresivă, care stabilește în sarcina persoanelor impozabile cu o capacitate financiară mai mare, inclusiv în termeni relativi, un impozit mai mare decât impozitul stabilit în sarcina persoanelor impozabile cu o capacitate financiară mai mică. Această afirmație este valabilă, în orice caz, în privința unui impozit care se aplică și persoanelor fizice, cum este cazul în speță.

92. În măsura în care Comisia mai reproșează Tribunalului că, la punctul 106 din hotărârea atacată, nu a ținut seama de sarcina probei, și această critică este inoperantă. Ea se întemeiază pe teza eronată potrivit căreia impozitele progresive bazate pe cifra de afaceri constituie *per se* ajutoare care necesită o justificare.

3. Concluzie

93. În consecință, primul motiv de recurs al Comisiei este în întregime neîntemeiat.

B. Cu privire la al doilea motiv de recurs: interpretarea eronată a articolului 107 alineatul (1) TFUE în ceea ce privește posibilitatea luării în considerare a pierderilor în cursul primului an

94. Al doilea motiv este întemeiat pe o eroare de drept în aplicarea articolului 107 alineatul (1) TFUE, în sensul că Tribunalul a considerat în mod eronat că posibilitatea unei luări în considerare a pierderilor în cursul primului an nu constituia un avantaj selectiv.

⁴³ Hotărârile din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 40 și următoarele), ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctul 45 și următoarele), și ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 52 și următoarele).

⁴⁴ După cum se menționează în mod explicit în Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 70).

⁴⁵ Propunere de Directivă a Consiliului privind sistemul comun de impozitare a serviciilor digitale pentru veniturile rezultate din furnizarea anumitor servicii digitale din 21 martie 2018, COM(2018) 148 final.

95. Tribunalul a considerat, la punctul 118 din hotărârea atacată, că anumite ajustări ale unui impozit, în funcție de situațiile specifice, nu trebuie să se analizeze ca fiind un avantaj selectiv. Situația ar fi aceeași chiar dacă acestea nu decurg din natura însăși – altfel spus, din obiectivul – a regimului fiscal de referință, cu condiția ca dispozițiile în cauză să nu contravină obiectivului impozitului în cauză și să nu fie discriminatorii.

96. Această concluzie este, în definitiv, conformă cu jurisprudența Curții. Potrivit acesteia, un regim fiscal nu este selectiv atunci când, la momentul instituirii sale, este aplicabil fără distincție tuturor operatorilor economici⁴⁶. Selectivitatea unei norme nu se poate stabili nici pe baza faptului că o normă fiscală acordă un avantaj numai acelor întreprinderi care îndeplinesc condițiile acesteia – în speță, neatingerea anumitor valori-limită ale cifrei de afaceri⁴⁷.

97. În schimb, pornind de la cadrul de referință corect, trebuie să existe un tratament diferit, care nu poate fi justificat, al unor întreprinderi care se găsesc într-o situație comparabilă⁴⁸. Astfel, o măsură care constituie o excepție de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directe ale sistemului său fiscal⁴⁹, chiar motive rezonabile, care nu țin de dreptul fiscal, putând justifica o diferențiere fiscală corespunzătoare⁵⁰.

1. Parte din sistemul de referință sau excepție de la acesta?

98. În măsura în care este vorba despre o lege fiscală generală, principala dificultate constă în definirea cadrului de referință (denumit adesea și sistem de referință). Astfel, impozitul în cauză este instituit prin legea care face obiectul examinării. Din punctul de vedere al Comisiei, trebuie considerat drept sistem de referință un impozit pe cifra de afaceri, fără posibilitatea luării în considerare a pierderilor. În schimb, Ungaria și de asemenea Tribunalul consideră drept sistem de referință legea nou adoptată. Astfel, acesta constă într-un impozit bazat pe cifra de afaceri, cu posibilitatea luării în considerare a pierderilor în cursul primului an.

99. În acest din urmă caz, ar avea loc doar o examinare a coerenței legii fiscale naționale (a se vedea în această privință precizările de la punctul 53 și următoarele de mai sus). În primul caz, ar trebui să se stabilească dacă contribuabilii care au înregistrat pierderi și cei care nu au înregistrat pierderi se găsesc într-o situație comparabilă și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă statul membru în cauză poate demonstra că excepția este justificată. Potrivit Comisiei, acesta ar avea la dispoziție, în acest scop, doar anumite justificări.

⁴⁶ A se vedea printre altele Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53 și următoarele), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23), Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 39), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 73), și Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 35).

⁴⁷ A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 24), Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 94), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 59), și Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42).

⁴⁸ Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 58); a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 40), Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08 - C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 64 și 65), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia (C-159/01, EU:C:2004:246, punctele 42 și 43).

⁴⁹ Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 65 și jurisprudența citată).

⁵⁰ A se vedea Hotărârile din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 40 și următoarele), ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctul 45 și următoarele) și ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 52 și următoarele), în care au fost invocate motive legate de protecția mediului și de amenajarea teritoriului în privința unui impozit pe suprafața centrelor comerciale.

100. Cu toate acestea, nu se poate răspunde suficient de clar la întrebarea dacă posibilitatea de luare în considerare a pierderilor trebuie considerată ca făcând parte din sistemul de impozitare sau ca fiind o excepție de la acesta. Într-un sistem de impozitare a venitului bazat pe profit, posibilitatea luării în considerare a pierderilor ar fi considerată, în mod cert, ca făcând parte din sistemul de impozitare. În cazul unui impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri, s-ar putea considera foarte bine, asemenea Comisiei, că este vorba despre o excepție de la sistem. Pe de altă parte, legiuitorul maghiar a reținut această „excepție” ca punct de plecare pentru primul an al sistemului său de impozitare a veniturilor bazat pe cifra de afaceri. Aceasta constituie deci, de la bun început, și o parte a sistemului.

101. Obiectivul reglementării naționale în cauză este, în definitiv, reducerea efectelor unui impozit pe venit bazat pe cifra de afaceri pentru întreprinderile care, în pofida unei cifre de afaceri ridicate în anul introducerii impozitului, au înregistrat pierderi în anul precedent și, în prezent, în anul curent, sunt confruntate cu un impozit nou, independent de profit. După cum arată de asemenea Ungaria, aceasta nu este altceva decât o dispoziție tranzitorie pentru a atenua, din punctul de vedere al proporționalității, efectele speciale ale taxei de publicitate pentru primul an fiscal, în special în măsura în care taxa de publicitate a fost instituită în anul curent.

102. O analiză atentă arată că această dispoziție tranzitorie răspunde chiar, întrucâtva, preocupărilor Comisiei. Aceasta susține – în contextul primului motiv de recurs (regimul progresiv) – că un impozit bazat pe cifra de afaceri nu este adecvat pentru impozitarea contribuabililor în funcție de capacitatea financiară, întrucât chiar întreprinderile cu cifre de afaceri importante pot avea doar profituri reduse, trebuind totuși să plătească impozite. Or, aici intervine luarea în considerare, în mod proporțional, în primul an de impozitare, a capacității financiare deficitare din anul precedent.

103. În concluzie, posibilitatea unei luări în considerare a pierderilor pentru o perioadă limitată (cu alte cuvinte, cu titlu tranzitoriu), limitată la primul an fiscal, permite o ajustare între două sisteme fiscale, și anume cel al impozitului pe profit bazat pe beneficii și cel al taxei de publicitate bazate pe cifra de afaceri (cu alte cuvinte, independentă de beneficii). Or, ne vine greu să calificăm o ajustare între două sisteme fiscale, prevăzută de lege, drept o excepție de la sistemul de referință. Dimpotrivă, aceasta face parte din sistemul de referință (ajustat).

104. O astfel de ajustare există și în sistemul impozitului pe profit din Ungaria. În speță, taxa de publicitate poate fi dedusă din baza de impozitare a impozitului pe profit – astfel cum a susținut Ungaria. De aceasta ar „profita”, în mod firesc, numai întreprinderile care au beneficii. În mod evident, nu este corect să se considere această situație drept o excepție, care necesită a fi justificată, de la sistemul impozitului pe profit. Nu vedem motivul pentru care situația ar trebui considerată vădit diferită în sistemul taxei de publicitate, în legătură cu o normă de ajustare, chiar dacă aceasta produce efecte numai pe o durată de un an. La aceasta se adaugă faptul că – astfel cum susține Ungaria – posibilitatea de luare în considerare a pierderilor urmărește să compenseze „dezavantajul” suferit de întreprinderile care, în lipsa beneficiilor, nu pot utiliza taxa de publicitate pentru a diminua impozitul datorat în cadrul impozitului pe profit sau al impozitului pe venit.

105. Întrucât soluționarea aspectului dacă posibilitatea luării în considerare a pierderilor trebuie considerată ca făcând parte din sistemul de referință sau ca fiind o excepție de la acest sistem de referință depinde, pe de o parte, în mod determinant de înțelegerea dreptului național și, pe de altă parte, de nivelul reținut ca punct de plecare, întinderea examinării existenței unui avantaj selectiv nu ar trebui să depindă de această clasificare. Dimpotrivă, examinarea ar trebui efectuată în mod uniform, pentru a menține deschisă această delimitare.

2. Examinarea coerenței și în ceea ce privește excepțiile de la sistemul de referință

106. Acesta este motivul pentru care propunem Curții ca, având în vedere suveranitatea fiscală a statelor membre, să se limiteze, în ceea ce privește normele generale adoptate în cadrul unei legi fiscale, la efectuarea unei examinări a coerenței în ambele cazuri (atât în cazul în care norma este o parte din sistemul de referință care tocmai a fost creat, cât și în cazul în care norma este o excepție în cadrul sistemului de referință). Astfel, diferențierile generale, care se aplică fără distincție tuturor⁵¹ și care vizează numai persoanele impozabile care îndeplinesc elementele constitutive⁵² și care se găsesc într-un sistem fiscal coerent, nu pot constitui, în mod normal, un avantaj selectiv⁵³. Așadar, diferențierile generale instituite printr-o lege fiscală constituie măsuri selective numai în cazul în care, raportat la obiectivul urmărit de lege, nu au la bază un temei rațional.

107. Potrivit acestui criteriu de apreciere limitat, un avantaj selectiv nu poate fi avut în vedere decât dacă, pe de o parte, măsura (în speță, posibilitatea luării în considerare a pierderilor) introduce, între operatorii economici, diferențieri care nu mai pot fi explicate. Aceasta ar fi situația, de exemplu, în cazul în care, în raport cu obiectivul urmărit de reglementarea fiscală a acestui stat membru, persoanele impozabile s-ar afla într-o situație de fapt și de drept în mod vădit comparabilă⁵⁴.

108. Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, chiar și în cazul în care această condiție este îndeplinită, avantajul poate fi justificat prin natura sau prin obiectivele generale ale sistemului din care acesta face parte. Acest lucru este valabil în special atunci când norma fiscală se întemeiază în mod direct pe principiile fondatoare sau directe ale sistemului fiscal național⁵⁵, care, dată fiind autonomia fiscală a statelor membre, trebuie doar să fie comprehensibile în cadrul controlului coerenței. În plus, o diferențiere poate fi de asemenea justificată prin motive comprehensibile din afara dreptului fiscal, astfel cum s-a afirmat, de exemplu, în cauza ANGED în legătură cu o taxă pe suprafața de vânzare cu amănuntul, în privința unor motive care țineau de planificarea în domeniul mediului și al amenajării teritoriului⁵⁶.

109. În definitiv, Tribunalul a efectuat o astfel de examinare a coerenței. Acesta a examinat, în mod întemeiat, dacă reglementarea era discriminatorie sau dacă putea fi explicată în raport cu sistemul fiscal (așadar, dacă aceasta nu era contrară obiectivului impozitului în cauză). Dat fiind că existența unor pierderi în anul precedent este un criteriu obiectiv și că întreprinderile care au avut pierderi și cele care au avut beneficii în anul precedent se disting în ceea ce privește capacitatea de a suporta un impozit suplimentar, independent de beneficii, Tribunalul a înlăturat în mod întemeiat, la punctul 122 din hotărârea atacată, existența unui avantaj selectiv.

51 A se vedea printre altele Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 53 și următoarele), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 23), Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 39), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 73), și Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 35).

52 A se vedea în această privință printre altele Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36).

53 A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Tesco-Global Áruházak alții (C-323/18, EU:C:2019:567, punctul 150).

54 A se vedea printre altele Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Aer Lingus și Ryanair Designated Activity (C-164/15 P și C-165/15 P, EU:C:2016:990, punctul 51), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și alții (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctul 54), Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punctele 49 și 58), Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctul 35), Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 19), Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 42), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 49).

55 A se vedea Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 22), și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctele 65 și 69); a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 9 octombrie 2014, Ministerio de Defensa și Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punctele 42 și 43), Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit (C-106/09 P și C-107/09 P, EU:C:2011:732, punctul 145), Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 42), și Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia (C-173/73, EU:C:1974:71, punctul 33).

56 Hotărârile din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 40 și următoarele), ANGED (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctul 45 și următoarele) și ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 52 și următoarele).

110. În schimb, nu poate fi convingătoare intenția Comisiei de a deduce efectul discriminatoriu din simplul fapt că, la momentul adoptării legii, la jumătatea anului 2014, întreprinderile care înregistraseră pierderi în anul 2013 erau deja cunoscute. Pe de o parte, aceasta presupune că, în Ungaria, declarațiile fiscale corespunzătoare trebuie depuse înainte de această dată, aspect care depinde de dreptul procedural fiscal național și a cărui cunoaștere nu ține de competența Curții. Pe de altă parte, legiuitorul ar fi trebuit în acest caz să aibă deja cunoștință de aceste cifre, ceea ce este mai degrabă improbabil. Nimic nu indică, pe întreg parcursul procedurii, că acest regim urmărea în mod specific să „favorizeze” anumite întreprinderi.

111. Nu este convingător nici argumentul Comisiei potrivit căruia luarea în considerare a pierderilor ar fi incompatibilă cu un impozit independent de profit și bazat pe cifra de afaceri. Nu este incompatibilă o dispoziție tranzitorie care, din punctul de vedere al proporționalității, atenuează efectele speciale ale impozitului pe venitul din publicitate, independent de profit, pentru primul an fiscal, pentru întreprinderile care au suferit pierderi în anul precedent. Astfel cum s-a arătat deja (a se vedea punctul 103 și următoarele), este vorba despre o ajustare, comprehensibilă, a două sisteme de impozitare, pe o perioadă de tranziție.

112. A deduce o discriminare din faptul că luarea în considerare a pierderilor se efectuează numai în primul an al taxei de publicitate, iar nu și în anii următori, astfel cum încearcă să procedeze Comisia, înseamnă a nu ține seama de finalitatea unei dispoziții tranzitorii. O astfel de dispoziție este concepută, prin natura ei, pentru o perioadă limitată. Pe de altă parte, Tribunalul a arătat în mod întemeiat, la punctul 123 din hotărârea atacată, că principiul periodicității din dreptul fiscal permite regimuri cu totul distincte pentru perioade de impozitare distincte. Astfel, situațiile existente în cursul unor perioade de impozitare diferite nu sunt, prin ele însele, comparabile.

113. Nici teza Comisiei potrivit căreia întreprinderile care au realizat profit și întreprinderile care au suferit pierderi în anul precedent sunt pe deplin comparabile din punctul de vedere al obiectivului taxei de publicitate nu este mai convingătoare. Obiectivul taxei de publicitate, conceput progresiv, este – astfel cum s-a arătat la punctul 55 și următoarele – o anumită redistribuire a sarcinii fiscale în funcție de capacitatea financiară, care se stabilește în funcție de cifra de afaceri. Ipoteza legiuitorului maghiar, potrivit căreia întreprinderile care au înregistrat pierderi în anul precedent sunt mai afectate de un impozit independent de profit decât întreprinderile care au realizat beneficii în anul precedent, din cauza unui nivel de lichidități mai scăzut sau a unor rezerve financiare mai reduse, este plauzibilă. Din perspectiva statului membru – care în această privință nu este una vădit eronată –, ele nu se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă.

3. Cu titlu subsidiar: justificarea posibilității de luare în considerare a pierderilor

114. În plus, un tratament diferit ca urmare a unor situații inițiale diferite, în cursul primului an al taxei de publicitate, ale celor două grupuri de referință ar fi de asemenea justificat.

115. După cum a subliniat din nou Curtea în Hotărârea *World Duty Free*⁵⁷, este determinantă doar examinarea tratamentului diferit în cauză în lumina obiectivului urmărit prin lege. În acest context, trebuie însă luate în considerare nu doar obiectivele menționate în mod explicit în legea națională, ci și obiectivele care pot fi deduse prin interpretarea legii naționale⁵⁸. A admite contrariul ar însemna să se facă referire numai la tehnica legislativă, în timp ce, în materia ajutoarelor de stat, intervențiile de stat sunt apreciate în funcție de efectele lor și independent de tehnicile normative utilizate⁵⁹.

116. Atenuarea efectelor noii taxe, independent de profit, asupra întreprinderilor care nu au realizat profit în anul precedent, este justificată în mod obiectiv în raport cu obiectivele taxei de publicitate. Nu este necesar să se stabilească dacă acesta este un obiectiv fiscal intern sau unul extern, întrucât – astfel cum s-a arătat la punctul 88 și următoarele – acest aspect nu este relevant. Se urmărește atenuarea dificultăților create de un impozit suplimentar întreprinderilor care au suferit pierderi în cursul anului precedent. Astfel, se ține seama de capacitatea redusă a persoanei impozabile de a plăti o taxă suplimentară, independentă de beneficii.

4. Concluzie

117. Posibilitatea de a lua în considerare pierderile în cadrul primului exercițiu fiscal este comprehensibilă și nearbitrară. Diferența de tratament stabilită astfel între întreprinzători, în cursul primului an al taxei de publicitate, nu constituie, așadar, un avantaj selectiv. În această privință, nu se poate reproșa că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept. Din această cauză, și cel de al doilea motiv invocat de Comisie este neîntemeiat.

VI. Cheltuieli de judecată

118. În temeiul articolului 184 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții, atunci când recursul nu este fondat, Curtea se pronunță asupra cheltuielilor de judecată. Potrivit articolului 138 alineatul (1), care se aplică în procedura de recurs în conformitate cu articolul 184 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

119. În conformitate cu dispozițiile coroborate ale articolului 184 alineatul (1) și ale articolului 140 alineatul (1), Republica Polonă, în calitate de intervenientă, suportă propriile cheltuieli de judecată.

VII. Concluzie

120. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să se pronunțe după cum urmează:

1. Respinge recursul Comisiei.
2. Obligă Comisia Europeană la plata propriilor cheltuieli de judecată, precum și a cheltuielilor de judecată efectuate de Ungaria.

⁵⁷ Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/World Duty Free Group și alții* (C-20/15 P și C-21/15 P, EU:C:2016:981, punctele 54, 67 și 74).

⁵⁸ A se vedea în acest sens și Hotărârea din 19 decembrie 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 45); în alt sens, a se vedea de asemenea Hotărârea din 26 aprilie 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, punctele 52, 59 și 61) – deși la baza taxei a stat tot ideea unei impozitări în funcție de performanța financiară, Curtea a examinat doar motivele din afara dreptului fiscal, menționate explicit în preambul, privind „protecția mediului” și „amenajarea teritoriului”.

⁵⁹ Hotărârea din 28 iunie 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 91), Hotărârile din 26 aprilie 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 47), *ANGED* (C-234/16 și C-235/16, EU:C:2018:281, punctul 40) și *ANGED* (C-236/16 și C-237/16, EU:C:2018:291, punctul 35), precum și Hotărârea din 22 decembrie 2008, *British Aggregates/Comisia* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 89).

3. Republica Polonă suportă propriile cheltuieli de judecată.