



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

21 septembrie 2023*

„Recurs – Ajutoare de stat – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Noțiunea de «ajutor» – Condiție referitoare la avantajul selectiv – Tratat fiscal rezervat operatorilor de cazinouri publice din Germania – Taxă pe profit – Deductibilitate parțială a sumelor achitate cu titlu de taxă pe profit din baza de impozitare a impozitului pe venit sau pe profit și din taxa profesională – Decizie a Comisiei Europene – Respingerea unei plângeri în urma fazei preliminare de examinare pentru motivul lipsei unui ajutor de stat constituit prin această deductibilitate – Constatăre distinctă a inexistenței unui avantaj economic și a lipsei selectivității – Acțiune în fața Tribunalului Uniunii Europene limitată la constatarea lipsei selectivității – Caracter inoperant al acțiunii – Identificarea de către Comisie a sistemului de referință sau a regimului fiscal «normal» – Interpretare în acest sens a dreptului fiscal național aplicabil – Calificarea taxei pe profit drept «impozit special» deductibil cu titlu de «cheltuieli determinate de operațiunile comerciale» – Principiul *ne ultra petita*”

În cauza C-831/21 P,

având ca obiect un recurs formulat în temeiul articolului 56 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, introdus la 28 decembrie 2021,

Fachverband Spielhallen eV, cu sediul în Berlin (Germania),

LM,

reprezentate de A. Bartosch și R. Schmidt, Rechtsanwälte,

recurente,

celelalte părți din procedură fiind:

Comisia Europeană, reprezentată inițial de K. Blanck și B. Stromsky, iar ulterior de B. Stromsky, în calitate de agenți,

pârâtă în primă instanță,

Republica Federală Germania, reprezentată de J. Möller și R. Kanitz, în calitate de agenți,

intervenientă în primă instanță,

CURTEA (Camera a doua),

* Limba de procedură: germana.

compusă din doamna A. Prechal (raportoare), președintă de cameră, doamna M. L. Arastey Sahún și domnii F. Biltgen, N. Wahl și J. Passer, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 mai 2023,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Prin recursul formulat, Fachverband Spielhallen eV și LM solicită anularea Ordonanței Tribunalului Uniunii Europene din 22 octombrie 2021, Fachverband Spielhallen și LM/Comisia (T-510/20, ECLI:EU:T:2021:745, denumită în continuare „ordonanța atacată”), prin care acesta a respins acțiunea lor având ca obiect anularea Deciziei C(2019) 8819 final a Comisiei din 9 decembrie 2019 privind ajutoarele de stat SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Tratat fiscal rezervat operatorilor de cazinouri publice din Germania și SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Garanție prezumată în favoarea operatorilor de cazinouri publice din Germania (garanție de rentabilitate) (denumită în continuare „decizia în litigiu”).

Istoricul litigiului și decizia în litigiu

- 2 La punctele 1-18 din ordonanța atacată, istoricul cauzei și conținutul deciziei în litigiu sunt rezumate după cum urmează:
 - „1 La 22 martie 2016, reclamantele, Fachverband Spielhallen eV, o asociație profesională a 88 de operatori de aparate de jocuri de noroc, și LM, un operator de aparate de jocuri de noroc, au depus la [Comisia Europeană] trei plângeri privind tratamentul fiscal aplicabil operatorilor de cazinouri publice din Republica Federală Germania [pentru motivul că acesta ar constitui un ajutor de stat interzis de dreptul Uniunii].
 - 2 [Cea de a treia dintre aceste plângeri privea mai precis landul] Renania de Nord-Westfalia, [în care] activitățile de jocuri de noroc propuse în cazinouri erau reglementate de Spielbank-Gesetz NRW (Legea privind cazinourile din landul Renania de Nord-Westfalia, denumită în continuare «Legea privind cazinourile»), până la înlocuirea acesteia în 2020. [În sensul] acestei legi, Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (denumită în continuare «WestSpiel») era singurul concesionar al cazinourilor publice din acest land.
 - 3 [În temeiul Legii] privind cazinourile, veniturilor generate de acestea li se aplicau două regimuri fiscale diferite. Pe de o parte, veniturile provenite din jocurile de noroc erau supuse unui regim fiscal special constituit dintr-o taxă pe cazinouri. Pe de altă parte, veniturile care nu rezultau din aceste jocuri, precum veniturile provenite din zonele de restaurante, erau supuse regimului fiscal normal, constituit din impozitul pe venit sau pe profit și din taxa profesională (denumit în continuare «regimul fiscal normal»).

- 4 Pe de altă parte, articolul 14 din Legea privind cazinourile prevedea că profitul anual declarat de operatorii de cazinouri publice, indiferent dacă a rezultat din jocurile de noroc sau nu, trebuia plătit în proporție de 75 % landului Renania de Nord-Westfalia. Cu toate acestea, în cazul în care sfertul rămas din acest profit depășea 7 % din suma părților capitalului social din rezerve și din fondul mutual, întregul profit menționat trebuia plătit acestui land (a se vedea în continuare «taxa pe profit»).
- 5 Taxa pe profit, până la concurența părții din aceasta care decurgea din veniturile care nu proveneau din jocuri, era însă deductibilă din bazele de impozitare a taxei profesionale și a impozitului pe venit sau pe profit cu titlu de «cheltuieli determinate de operațiunile comerciale». Această deductibilitate (denumită în continuare [«deductibilitatea taxei pe profit» sau] «măsura în litigiu») este cea pe care reclamantele o contestau în [...] plângere[a] [...]
- 6 În urma schimburilor de corespondență cu reclamantele, Comisia [...] a considerat, la 9 decembrie 2019, că măsura în litigiu nu implica niciun avantaj selectiv și, prin urmare, niciun ajutor și, în consecință, a decis să nu inițieze în privința acesteia procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE [...]
- 7 În decizia [în litigiu], Comisia a constatat că veniturile operatorilor de cazinouri publice care nu proveneau din jocuri erau supuse, pe de o parte, regimului fiscal normal și, pe de altă parte, taxei pe profit, pe care a calificat-o drept «impozit specific».
- 8 Comisia a arătat că deductibilitatea taxei din baza de impozitare a impozitului pe profit și a taxei profesionale nu rezulta dintr-o dispoziție specifică, ci din aplicarea normelor generale de impozitare ale regimului fiscal normal, potrivit cărora impozitele sunt calculate pe baza profitului net, după deducerea «cheltuielilor determinate de operațiunile comerciale», precum, în speță, taxa pe profit. Potrivit Comisiei, rezulta că deductibilitatea taxei pe profit nu constituia un avantaj selectiv.
- 9 În continuarea deciziei [în litigiu], Comisia a analizat măsura în litigiu în lumina argumentelor invocate de reclamante în cadrul fazei preliminare de examinare.
- 10 Comisia a arătat în primul rând că, prin argumentele lor, reclamantele susțineau implicit că taxa pe profit era un impozit comparabil cu impozitele pe profit, care nu erau deductibile potrivit normelor generale de impozitare ale regimului fiscal normal, având în vedere printre altele articolul 4 alineatul 5 ter din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit).
- 11 Or, potrivit Comisiei, taxa pe profit putea fi considerată un impozit special pe profit. În această privință, ea a arătat că articolul 4 alineatul 5 ter din Legea privind impozitul pe venit excludea calificarea drept cheltuială profesională deductibilă numai pentru taxa profesională, iar nu pentru toate impozitele pe profit. De fapt, potrivit Comisiei, nicio dispoziție nu se opunea, în general, deductibilității unui impozit specific pe profit. [...]
- 12 În această privință, în al doilea rând, Comisia a răspuns la un argument pe care reclamantele l-au întemeiat pe articolul 10 alineatul 2 din Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit), potrivit căruia impozitul pe venit și celelalte impozite aplicabile persoanelor fizice nu sunt deductibile în scopul stabilirii bazei de impozitare a impozitului pe profit. Ea a afirmat că dispoziția menționată viza impozitele generale pe profit și că nimic nu indica faptul că aceasta se aplica și unui impozit special suplimentar precum taxa pe profit, pe

care niciun alt contribuabil în afară de operatorii de cazinouri publice nu o plătea și a cărei bază de impozitare nu corespundea exact veniturilor generate de activitatea acestora din urmă. [...]

- 13 În al treilea rând, ca răspuns la un alt argument al reclamantelor, întemeiat pe faptul că dividendele nu erau deductibile din baza de impozitare a taxei profesionale și din baza de impozitare a impozitului pe venit potrivit normelor generale de impozitare ale regimului fiscal normal, Comisia a susținut că taxa pe profit nu era un dividend. [...]
- 14 Având în vedere ceea ce precedă, Comisia a considerat, în decizia [în litigiu], că deductibilitatea taxei pe profit era conformă cu norma generală privind deductibilitatea cheltuielilor determinate de operațiunile comerciale și că, prin urmare, aceasta nu avea un caracter selectiv.
- 15 În sfârșit, Comisia a arătat, la punctul 159 din decizia [în litigiu], că, în ceea ce privește mai precis criteriul avantajului, ceilalți operatori economici, în special operatorii de aparate de jocuri de noroc, nu erau supuși taxei pe profit. Prin urmare, faptul că taxa respectivă era dedusă din baza de impozitare a altor impozite nu putea conferi WestSpiel niciun avantaj în raport cu regimul fiscal normal.
- 16 Comisia a susținut în acest sens că, în anul 2014, taxa pe profit se ridica la 82,02 milioane de euro și că cotele taxei profesionale și ale impozitului pe profit erau de 17,7 % și, respectiv, de 15,6 %. Prin urmare, ea a afirmat că deductibilitatea acestei taxe, în limitele articolului 14 din Legea privind cazinourile, a condus la neaplicarea cotelor de impozitare respective acestui quantum. În consecință, suma totală datorată de WestSpiel în temeiul regimului fiscal normal a fost redusă cu 27,3 milioane de euro. Totuși, sarcina fiscală globală pe care WestSpiel a trebuit să o suporte a fost majorată, în același timp, cu o sumă mult mai mare, și anume tocmai cu aceste 82,02 milioane de euro corespunzătoare taxei pe profit.
- 17 Din [această] analiză [...], Comisia a concluzionat [...] că pretinsul avantaj care rezulta din posibilitatea unui operator precum WestSpiel de a deduce parțial taxa pe profit din bazele de impozitare a impozitului pe profit și a taxei profesionale era, în orice caz, depășit de sarcina mai mare legată de plata acestei taxe, care era specifică operatorilor de cazinouri publice și era întotdeauna mult mai ridicată decât impozitul și taxa menționate.
- 18 La nota de subsol nr. 87 din decizia [în litigiu], Comisia a precizat că, în măsura în care impozitul pe profit și taxa profesională sunt proporționale, iar impozitul pe venitul persoanelor fizice este progresiv pe tranșe, avantajul operatorilor de cazinouri publice care rezulta din reducerea bazei de impozitare până la concurența unei părți din taxa pe profit era mai mic decât dezavantajul care rezulta din obligația acestora de a plăti taxa menționată.”

Procedura în fața Tribunalului și ordonanța atacată

- 3 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 14 august 2020, recurentele au introdus o acțiune având ca obiect anularea deciziei în litigiu.

- 4 În susținerea acțiunii, acestea au invocat un motiv unic, întemeiat pe o încălcare a drepturilor lor procedurale ca urmare a refuzului Comisiei de a iniția procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE, în condițiile în care instituția respectivă nu ar fi fost în măsură, în urma fazei preliminare de examinare, să depășească toate dificultățile serioase pe care acestea le-ar fi întâmpinat.
- 5 Potrivit Tribunalului, motivul unic cuprindea în esență cinci aspecte.
- 6 În cadrul primului aspect, recurente susțineau că Comisia a presupus în mod eronat că acestea considerau taxa pe profit drept un impozit, în condițiile în care ele au arătat mereu că era vorba despre un transfer de profituri care nu ar fi deductibil în temeiul regimului fiscal normal. În cadrul celui de al doilea aspect, acestea arătau că Comisia a calificat taxa pe profit drept „impozit special”, considerând în mod eronat că modul în care dreptul intern califică o măsură nu este determinant. În cadrul celui de al treilea aspect, ele contestau criteriile utilizate de Comisie pentru a califica drept „impozit” taxa pe profit. În cadrul celui de al patrulea aspect, acestea invocau o serie de argumente pentru a susține că, chiar presupunând că taxa pe profit constituia un impozit, aceasta nu ar putea fi dedusă din bazele de impozitare a impozitului pe venit sau pe profit și din taxa profesională. În cadrul celui de al cincilea aspect, recurente prezentau argumente împotriva mențiunii făcute în cuprinsul notei de subsol nr. 77 din decizia în litigiu, care compară taxa pe profit cu plățile speciale impuse întreprinderilor, de exemplu pentru comportamente anticoncurențiale, care sunt deductibile.
- 7 La punctele 48 și 57 din ordonanța atacată, Tribunalul a luat ca punct de plecare al examinării acestui motiv unic faptul că recurente critica exclusiv pretensele deficiențe ale deciziei în litigiu în măsura în care, în aceasta, Comisia a negat caracterul selectiv al măsurii în litigiu. Or, potrivit Tribunalului, în decizia menționată, Comisia nu a procedat la o examinare de ansamblu a criteriilor referitoare la existența unui avantaj și a unei selectivități, ci a încercat să demonstreze, pe de o parte, ca răspuns la argumentele recurențelor, că pretinsa selectivitate nu exista în speță și, pe de altă parte și separat, că avantajul economic lipsea, independent de orice chestiune referitoare la selectivitate.
- 8 La punctul 58 din ordonanța atacată, Tribunalul a remarcat că recurente nu contestau în mod special constatarea, efectuată în cuprinsul considerentului (159) și la nota de subsol nr. 87 din decizia în litigiu, potrivit căreia deductibilitatea taxei pe profit nu era de natură să confere un avantaj unui operator al unui cazinou public precum WestSpiel, din moment ce sarcina care revine acestui operator cu titlu de taxă pe profit este întotdeauna și inevitabil mult mai mare decât impozitul care ar fi fost datorat pentru suma corespunzătoare acestuia.
- 9 La punctele 60-66 din ordonanța atacată, Tribunalul a examinat totuși relevanța, în scopul demonstrării existenței avantajului pe care l-ar conferi deductibilitatea taxei pe profit, a anexelor la replica formulată de recurente referitoare la diferite „scenarii de impozitare” întemeiate pe datele contabile aferente exercițiilor 2014 și 2019, dar a statuat că aceste diferite elemente erau tardive și inadmisibile.
- 10 La punctul 67 din ordonanța atacată, Tribunalul a amintit că, potrivit jurisprudenței, calificarea drept „ajutor”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, impune ca toate condițiile prevăzute de această dispoziție să fie îndeplinite și, în ceea ce privește condiția referitoare la existența unui avantaj selectiv, existența unui avantaj trebuie să fie apreciată independent de selectivitate.

- 11 Tribunalul a dedus de aici, la punctul 68 din această ordonanță, că, din moment ce recurente nu au demonstrat că aprecierea informațiilor și a elementelor de care dispunea Comisia, în cadrul fazei preliminare de examinare a măsurii în litigiu, ar fi trebuit să dea naștere unor îndoieli și unor dificultăți serioase în ceea ce o privește referitoare la aspectul dacă deductibilitatea taxei pe profit constituia un avantaj în favoarea WestSpiel, acestea nu erau în mod vădit îndreptățite să susțină că decizia în litigiu le-a încălcat drepturile procedurale.
- 12 După ce a statuat, la punctele 69 și 70 din ordonanța atacată, că argumentul recurentelor potrivit căruia decizia în litigiu ar fi afectată de o contradicție în măsura în care ar califica taxa pe profit atât drept impozit specific, cât și drept plată specială comparabilă cu amenzile pentru comportament anticoncurențial, era de asemenea vădit nefondat, Tribunalul a concluzionat că motivul unic și, prin urmare, acțiunea în ansamblul său trebuiau respinse ca vădit nefondate.

Concluziile părților în recurs

- 13 Recurente solicită Curții:
 - anularea ordonanței atacate;
 - trimiterea cauzei Tribunalului spre rejudecare;
 - soluționarea odată cu fondul a cererii privind cheltuielile de judecată.
- 14 Comisia solicită Curții:
 - respingerea recursului și
 - obligarea recurentelor la plata cheltuielilor de judecată.

Cu privire la recurs

Argumentele părților

- 15 În susținerea recursului formulat, recurente invocă un motiv unic prin care susțin în esență că, prin respingerea acțiunii lor pentru motivul că măsura în litigiu nu este de natură să confere vreun avantaj economic, fără a fi examinat aspectul dacă acest avantaj prezintă un caracter selectiv, pe plan material, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în aplicarea condițiilor prevăzute la articolul 107 alineatul (1) TFUE care trebuie îndeplinite pentru ca această măsură să poată fi calificată drept „ajutor de stat”, în sensul acestei dispoziții.
- 16 Astfel cum ar admite Tribunalul la punctul 52 din ordonanța atacată, referindu-se la jurisprudența constantă a instanțelor Uniunii Europene în ceea ce privește măsurile naționale fiscale, condițiile referitoare la avantajul economic și la selectivitate trebuie examinate împreună.
- 17 În plus, din metoda de examinare în trei etape a condiției referitoare la selectivitatea materială consacrată de o jurisprudență constantă a Curții ar rezulta că, pentru a fi în măsură să conchidă în sensul lipsei unui avantaj economic, Tribunalul ar fi trebuit în mod imperativ să înceapă prin a defini regimul fiscal „normal”.

- 18 Or, potrivit recurențelor, în fața Tribunalului, acestea au contestat tocmai faptul că, astfel cum a afirmat Comisia în considerentul (159) al deciziei în litigiu, taxa pe profit putea fi calificată drept „impozit specific” care poate fi dedus din baza de impozitare a impozitului pe venit sau pe profit și din taxa profesională în conformitate cu normele generale de impozitare de drept german.
- 19 Cu toate acestea, în ordonanța atacată, Tribunalul nu s-ar fi aplecat, în cadrul aprecierii în drept, asupra acestui element litigios și ar fi preluat, astfel, de fapt, definiția „regimului fiscal normal” care figurează în cuprinsul considerentului (159) al deciziei în litigiu.
- 20 Dacă, în temeiul dreptului fiscal german, calificarea drept „impozit specific” a taxei pe profit ar fi inexactă și dacă, după cum ar fi susținut recurențele în fața Tribunalului, taxa pe profit ar constitui un transfer sau o distribuire a profitului, deductibilitatea acestei taxe ar reprezenta o derogare de la regimul fiscal „normal”, iar măsura în litigiu ar prezenta un caracter selectiv.
- 21 Întrucât regimul fiscal „normal” trebuie să decurgă în mod imperativ din normele de drept fiscal german aplicabile, recurențele susțin că nu există nicio îndoială și că, de altfel, nu se contestă că un transfer sau o distribuire a profitului nu pot fi deduse din baza de impozitare a taxei profesionale sau din cea a impozitului pe profit. Astfel, aceste norme ar interzice compensarea dezavantajelor economice suferite ca urmare a percepției taxei pe profit prin avantajele care decurg din deductibilitatea taxei respective.
- 22 Acestea concluzionează că, în ordonanța atacată, Tribunalul a aplicat în mod eronat noțiunea de „ajutor de stat”, prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE, negând existența unui avantaj economic fără să fi definit în prealabil regimul fiscal „normal” într-un mod independent de aprecierea Comisiei din decizia în litigiu. Or, stabilirea regimului fiscal „normal” ar fi o etapă indispensabilă pentru constatarea existenței sau a inexistenței unui avantaj economic.
- 23 La rândul său, Comisia susține că motivul unic de recurs este inoperant și, în orice caz, total nefondat.
- 24 Acest motiv s-ar întemeia pe o interpretare eronată a ordonanței atacate din moment ce, prin aceasta, Tribunalul ar fi respins acțiunea nu din cauza lipsei unui avantaj economic, ci pentru motivul esențial că cererea introductivă nu conținea niciun motiv îndreptat împotriva lipsei unui avantaj generat de măsura în litigiu, astfel cum a fost constatată în decizia în litigiu.
- 25 Or, în lipsa unui avantaj, măsura nu ar putea constitui în niciun caz un ajutor de stat. În consecință, chiar presupunând că măsura în litigiu este selectivă, astfel cum au susținut recurențele în primă instanță, acestea nu ar fi demonstrat că concluzia Comisiei, și anume inexistența ajutorului de stat, era eronată. În aceste condiții, Tribunalul nu ar fi fost obligat să examineze dacă în speță exista sau nu un avantaj și ar fi putut să se limiteze la a constata că acțiunea nu privea această condiție referitoare la existența unui ajutor.
- 26 Cu titlu subsidiar, Comisia arată că în orice caz, în temeiul principiului *ne ultra petita*, Tribunalul nu a putut constata lipsa unui avantaj economic, dat fiind că acest subiect nu făcea obiectul acțiunii în primă instanță și nu trebuia să fie invocat din oficiu în temeiul unui motiv de ordine publică.
- 27 Potrivit Comisiei, recurențele se prevalează în mod greșit de pretinsele particularități ale ajutoarelor fiscale. Deși este adevărat că, în ceea ce privește astfel de ajutoare, criteriile referitoare la avantaj și, respectiv, la selectivitate pot fi examinate împreună, aceste criterii ar fi diferite din

punct de vedere conceptual. În plus, dovada existenței unui avantaj și cea a selectivității sale nu s-ar suprapune nici în totalitate, nici sistematic. Comisia arată astfel că, în speță, măsura în litigiu nu urmărea reducerea impozitului datorat în mod normal în temeiul regimului fiscal general. Dimpotrivă, posibilitatea de a deduce taxa pe profit din bazele de impozitare a impozitului pe venit sau pe societăți și a impozitului pe profit ar urmări reducerea sarcinii fiscale suportate de cazinourile publice din Renania de Nord-Westfalia având în vedere taxa pe profit.

- 28 Comisia arată de asemenea că Tribunalul a examinat, cu titlu subsidiar și cu atenție, la punctele 66-60 din ordonanța atacată, elementele prezentate tardiv de recurente care ar putea prezenta o legătură vagă cu un eventual argument referitor la existența unui avantaj. În această privință, Tribunalul ar fi arătat că aceste elemente inadmisibile ar fi în orice caz lipsite de relevanță, dat fiind că ele nu ar fi permis să se conteste cu succes constatarea lipsei unui avantaj din cuprinsul deciziei în litigiu.

Aprecierea Curții

- 29 Potrivit unei jurisprudențe constatăte a Curții, pentru calificarea unei măsuri naționale drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, este necesară îndeplinirea tuturor condițiilor următoare. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau 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 un avantaj selectiv beneficiarului. În al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 19 și jurisprudența citată).
- 30 În ceea ce privește în mod specific caracterul selectiv al măsurilor fiscale naționale, Curtea a statuat că, pentru a putea califica o măsură de acest tip ca fiind „selectivă”, Comisia trebuie să efectueze o examinare în trei etape. Astfel, într-o primă etapă, aceasta trebuie să identifice sistemul de referință, și anume regimul fiscal „normal” aplicabil în statul membru în cauză, și, într-o a doua etapă, să demonstreze că măsura fiscală în cauză derogă de la acest sistem de referință, întrucât introduce diferențieri între operatori care se află, în raport cu obiectivul urmărit de acesta din urmă, într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Noțiunea de „ajutor de stat” nu are însă în vedere măsurile care instituie o diferențiere între întreprinderi care se află, în raport cu obiectivul urmărit de regimul juridic în cauză, într-o situație de fapt și de drept comparabilă și, prin urmare, sunt *a priori* selective, atunci când statul membru în cauză reușește să demonstreze, într-o a treia etapă, că această diferențiere este justificată, în sensul că rezultă din natura sau din economia sistemului din care aceste măsuri fac parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 68, precum și jurisprudența citată).
- 31 În cadrul motivului lor unic, recurențele reproșează Tribunalului că nu a examinat argumentația lor centrală, prezentată în primele trei dintre cele cinci aspecte din care consta motivul unic invocat în susținerea acțiunii lor, prin care urmăreau să critice decizia în litigiu în măsura în care, în aceasta, Comisia ar fi identificat în mod eronat, în cadrul aprecierii condiției referitoare la selectivitate, sistemul de referință sau regimul fiscal „normal” aplicabil în statul membru vizat în prima etapă a examinării pe care trebuie să o efectueze în conformitate cu jurisprudența amintită la punctul 30 din prezenta hotărâre.

- 32 Eroarea săvârșită de Comisie ar consta în special în calificarea de către aceasta a măsurii în litigiu, și anume a taxei pe profit aplicate cazinourilor publice, drept „impozit specific”, și chiar drept „impozit special suplimentar”, ceea ce i-ar fi permis să conchidă în sensul deductibilității sumelor plătite cu titlu de taxă pe profit din baza de impozitare a impozitului pe venit sau pe profit și din taxa profesională potrivit normelor generale de impozitare ale regimului fiscal normal prevăzute de dreptul fiscal german aplicabil, care admit deductibilitatea „cheltuielilor determinate de operațiunile comerciale”.
- 33 Recurențele susțin că taxa pe profit trebuie calificată drept „transfer” sau „distribuire” a profitului, iar nu drept „taxă” sau drept „impozit specific”, astfel încât, în conformitate cu dreptul fiscal german aplicabil, această taxă pe profit nu ar fi trebuit să fie dedusă din baza impozabilă a taxei profesionale. Deducerea efectiv realizată ar reprezenta, așadar, o derogare de la regimul fiscal „normal” și, prin urmare, un avantaj selectiv.
- 34 Se ridică în această privință problema dacă Tribunalul a putut statua în mod întemeiat că, dat fiind că Comisia a concluzionat în decizia în litigiu, pronunțată în urma procedurii de examinare preliminară prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE, că măsura în litigiu nu constituie un „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, atât pentru motivul inexistenței unui avantaj economic conferit de această măsură, cât și pentru cel al lipsei caracterului selectiv al acesteia, o acțiune care este îndreptată exclusiv împotriva constatării lipsei selectivității trebuie respinsă ca inoperantă și, prin urmare, ca vădit nefondată, întrucât, chiar dacă acest motiv s-ar dovedi întemeiat, măsura în cauză tot nu ar constitui un ajutor de stat din cauza lipsei unui avantaj economic astfel cum s-a constatat în decizia în litigiu.
- 35 În această privință, desigur, Curtea a statuat deja că cerința selectivității care decurge din cuprinsul articolului 107 alineatul (1) TFUE trebuie distinsă în mod clar de identificarea concomitentă a unui avantaj economic prin aceea că, atunci când Comisia a identificat prezența unui avantaj, privit în sens larg, care decurge în mod direct sau indirect dintr-o anumită măsură, ea este obligată să stabilească, în plus, că de acest avantaj beneficiază în mod specific una sau mai multe întreprinderi (Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punctul 59).
- 36 În aceste condiții, Curtea a subliniat că determinarea sistemului de referință prezintă o importanță sporită în cazul măsurilor fiscale naționale, întrucât existența unui avantaj economic, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, nu poate fi stabilită decât în raport cu o impozitare denumită „normală” (Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 69, precum și jurisprudența citată).
- 37 În vederea aprecierii caracterului selectiv al unei măsuri fiscale, trebuie, așadar, ca regimul fiscal comun sau sistemul de referință aplicabil în statul membru în cauză să fie corect identificat în decizia Comisiei și examinat de instanța sesizată cu o contestație privind această identificare. Întrucât determinarea sistemului de referință constituie punctul de plecare al examinării comparative care trebuie efectuată în contextul aprecierii selectivității, o eroare săvârșită în această determinare viciază în mod necesar ansamblul analizei condiției referitoare la selectivitate (Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 71, precum și jurisprudența citată).
- 38 În acest context, Curtea a precizat că determinarea sistemului de referință, care trebuie efectuată în urma unei dezbateri în contradictoriu cu statul membru în cauză, trebuie să rezulte dintr-o examinare obiectivă a conținutului, a coroborării și a efectelor concrete ale normelor aplicabile în

temeiul dreptului național al aceluși stat (Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 72, precum și jurisprudența citată).

- 39 Curtea a statuat de asemenea că, în afara domeniilor în care dreptul fiscal al Uniunii face obiectul unei armonizări, statul membru în cauză este cel care stabilește, prin exercitarea competențelor proprii în materia fiscalității directe și cu respectarea autonomiei sale fiscale, caracteristicile constitutive ale impozitului care definesc, în principiu, sistemul de referință sau regimul fiscal „normal” pornind de la care trebuie analizată condiția referitoare la selectivitate. Situația este aceasta în special în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare și faptul generator al impozitului (Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 73, precum și jurisprudența citată).
- 40 Rezultă că numai dreptul național aplicabil în statul membru în cauză trebuie luat în considerare în vederea identificării sistemului de referință în materie de fiscalitate directă, această identificare fiind ea însăși o condiție prealabilă indispensabilă pentru a aprecia nu numai existența unui avantaj, ci și aspectul dacă acesta are un caracter selectiv (Hotărârea din 8 noiembrie 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Comisia, C-885/19 P și C-898/19 P, EU:C:2022:859, punctul 74).
- 41 Așa cum a arătat de asemenea avocatul general la punctul 60 din concluzii, abordarea Tribunalului, rezumată la punctul 34 din prezenta hotărâre, este în contradicție cu principiile consacrate de jurisprudența Curții, amintită la punctele 36-40 din prezenta hotărâre, potrivit cărora examinarea pe care trebuie să o efectueze Comisia pentru a constata selectivitatea unei scheme de ajutor de natură fiscală coincide, în ceea ce privește identificarea sistemului de referință sau a regimului fiscal „normal”, cu cea care trebuie efectuată pentru a verifica dacă măsura în litigiu are ca efect conferirea unui avantaj beneficiarilor săi.
- 42 Astfel, în conformitate cu principiile menționate, dacă Tribunalul ar fi examinat, în cadrul exercitării competenței de control jurisdicțional care îi revine în ceea ce privește interpretarea dreptului național aplicabil, astfel cum a fost efectuată de Comisie în decizia în litigiu, argumentele recurentelor îndreptate împotriva identificării în această decizie a sistemului de referință, rezumate la punctele 32 și 33 din prezenta hotărâre, și dacă Tribunalul a ajuns, în urma acestei examinări, la concluzia că, având în vedere normele și principiile dreptului fiscal german aplicabile în materie, precum și interpretarea lor în jurisprudența și în doctrina națională, Comisia a săvârșit în mod efectiv o eroare în această identificare, o asemenea eroare ar fi viciat în mod necesar ansamblul analizei Comisiei privind condiția referitoare la existența unui avantaj selectiv, iar aceasta în cele două componente ale sale, și anume atât condiția referitoare la selectivitate, cât și cea referitoare la un avantaj economic.
- 43 Rezultă că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat că nu trebuie să examineze argumentele menționate ale recurentelor pentru motivul că acestea, chiar dacă ar fi întemeiate, ar fi în orice caz inoperante, întrucât nu ar afecta decât analiza efectuată de Comisie, în decizia în litigiu, privind condiția referitoare la selectivitate, iar nu și pe cea referitoare la un avantaj economic examinat, separată în decizia menționată.
- 44 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție de argumentul invocat de Comisie cu titlu subsidiar potrivit căruia Tribunalul ar fi încălcat principiul *ne ultra petita* dacă ar fi examinat legalitatea deciziei în litigiu nu numai în ceea ce privește examinarea condiției selectivității, ci și în ceea ce privește analiza condiției referitoare la existența unui avantaj economic.

- 45 Astfel cum a statuat în mod repetat Curtea, întrucât instanța de control al legalității nu se poate pronunța *ultra petita*, anularea pe care aceasta o pronunță nu o poate depăși pe cea solicitată de reclamant (Hotărârea din 14 noiembrie 2017, *British Airways/Comisia*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, punctul 81 și jurisprudența citată).
- 46 Astfel, deși nu trebuie să se pronunțe decât cu privire la cererea părților, cărora le revine stabilirea cadrului litigiului, instanța nu poate fi ținută numai de argumentele invocate de acestea în sprijinul pretențiilor lor, în caz contrar fiind în situația de a fi constrânsă, eventual, să își întemeieze decizia pe considerații juridice eronate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2021, *Comisia/Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, punctul 58).
- 47 Or, în primă instanță, recurentele au solicitat anularea deciziei în litigiu susținând în special că, în aceasta, Comisia a efectuat o examinare a condiției selectivității, care ar fi contrară dreptului Uniunii, întrucât această examinare s-ar întemeia pe o identificare a sistemului de referință sau a regimului fiscal „normal” care ar rezulta dintr-o interpretare inexactă a normelor și a principiilor dreptului fiscal german în materie de deductibilitate a „cheltuielilor determinate de operațiunile comerciale”.
- 48 Deși este adevărat că, în mod formal, acțiunea recurentelor nu viza decât aprecierea Comisiei, în cadrul deciziei în litigiu, privind condiția referitoare la selectivitate, iar nu pe cea referitoare la existența unui avantaj economic, nu este mai puțin adevărat că, astfel cum s-a subliniat deja, argumentația lor era, pe fond, la fel de pertinentă pentru aprecierea acestor două condiții, întrucât privea identificarea în această decizie a sistemului de referință sau a regimului fiscal „normal”, examinare care este identică cu aceste două condiții și care, dacă ar fi contrară dreptului național aplicabil, ar vicia în mod necesar, în aceeași măsură, aprecierea acestor două condiții.
- 49 În consecință, dacă Tribunalul ar fi examinat, așa cum era obligat, această argumentație a recurentelor, acesta nu ar fi modificat în niciun fel obiectul cererii astfel cum a fost stabilit în acțiune și, prin urmare, nu ar fi încălcat principiul *ne ultra petita*.
- 50 De asemenea, Tribunalul nu ar fi încălcat acest principiu dacă, la finalul acestei examinări, ar fi concluzionat că decizia în litigiu trebuia anulată din moment ce, în această decizie, Comisia a efectuat o identificare eronată a sistemului de referință sau a regimului fiscal „normal”.
- 51 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, se impune anularea ordonanței atacate.

Cu privire la trimiterea cauzei Tribunalului

- 52 În conformitate cu articolul 61 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, dacă recursul este întemeiat, Curtea anulează decizia Tribunalului. Aceasta poate fie să soluționeze ea însăși în mod definitiv litigiul, atunci când acesta este în stare de judecată, fie să trimită cauza Tribunalului în vederea rejudecării.
- 53 Prin prezenta hotărâre, s-a statuat că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a omis să examineze argumentația recurentelor prin care se critica identificarea de către Comisie, în decizia în litigiu, a sistemului de referință sau a regimului fiscal „normal”.

- 54 Întrucât Tribunalul nu a efectuat controlul interpretării de către Comisie a dreptului național aplicabil în vederea stabilirii sistemului de referință sau a regimului fiscal „normal” aplicabil, pe care trebuia să îl exercite în raport cu argumentația prezentată în mod specific în fața sa de recurente, Curtea consideră că prezentul litigiu nu este în stare de judecată. În consecință, se impune trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 55 Întrucât cauza este trimisă la Tribunal spre rejudecare, cererea privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară și hotărăște:

- 1) Anulează Ordonanța Tribunalului Uniunii Europene din 22 octombrie 2021, Fachverband Spielhallen și LM/Comisia (T-510/20, ECLI:EU:T:2021:745).**
- 2) Trimite cauza spre rejudecare Tribunalului Uniunii Europene.**
- 3) Cererea privind cheltuielile de judecată se soluționează odată cu fondul.**

Semnături