



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

16 martie 2021 *

„Recurs – Articolul 107 alineatul (1) TFUE – Ajutoare de stat – Taxă maghiară pe cifra de afaceri legată de publicitate – Elemente pentru stabilirea sistemului de referință – Progresivitatea cotelor – Mecanism tranzitoriu privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate – Existența unui avantaj cu caracter selectiv – Sarcina probei”

În cauza C-596/19 P,

având ca obiect un recurs formulat în temeiul articolului 56 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, introdus la 6 august 2019,

Comisia Europeană, reprezentată de V. Bottka, P.-J. Loewenthal și K. Herrmann, în calitate de agenți,
recurentă,

celelalte părți din procedură fiind:

Ungaria, reprezentată de M. Z. Fehér și G. Koós, în calitate de agenți,
reclamantă în primă instanță,

Republica Polonă, reprezentată de B. Majczyna, în calitate de agent,
intervenientă în primă instanță,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședintă, domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin și N. Wahl, președinți de cameră, domnii M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, doamna K. Jürimäe și domnii C. Lycourgos, P. G. Xuereb și N. Jääskinen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 septembrie 2020,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 15 octombrie 2020,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: maghiara.

Hotărâre

- 1 Prin recursul formulat, Comisia Europeană solicită anularea Hotărârii Tribunalului Uniunii Europene din 27 iunie 2019, Ungaria/Comisia (T-20/17, denumită în continuare „hotărârea atacată”, EU:T:2019:448), prin care acesta a anulat Decizia (UE) 2017/329 a Comisiei 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 publicitate (JO 2017, L 49, p. 36, denumită în continuare „decizia în litigiu”).

Istoricul litigiului

- 2 Istoricul litigiului a fost prezentat de Tribunal la punctele 1-32 din hotărârea atacată. Acesta poate fi rezumat după cum urmează.
- 3 La 11 iunie 2014, Ungaria a adoptat Legea nr. XXII din 2014 privind taxa de publicitate (denumită în continuare „Legea privind taxa de publicitate”). Legea, intrată în vigoare la 15 august 2014, a instituit o nouă taxă specială, progresivă pe tranșe, pe veniturile din difuzarea de anunțuri publicitare în Ungaria (denumită în continuare „măsura fiscală în cauză”). În cursul examinării Legii privind taxa de publicitate de către Comisie în cadrul controlului ajutoarelor de stat, autoritățile maghiare au afirmat că această taxă urmărea să sprijine principiul repartizării sarcinilor publice.
- 4 În temeiul acestei legi, oricine difuzează anunțuri publicitare face obiectul măsurii fiscale în cauză. Sunt astfel supuși la plata acesteia din urmă operatorii economici care difuzează publicitate, spre exemplu organe de presă scrisă, mijloace audiovizuale, ecrane, cu excepția celor care fac anunțurile, respectiv a comanditarilor anunțurilor publicitare, și a agențiilor de publicitate, care sunt intermediari între cei care fac anunțurile și mediile de difuzare. Baza de impozitare a măsurii fiscale în cauză este cifra de afaceri netă aferentă unui exercițiu anual generată de difuzarea de anunțuri publicitare. Ea este percepută suplimentar față de impozitele existente aplicate întreprinderilor, în special față de impozitul pe profit. Domeniul de aplicare teritorial al acesteia este Ungaria.
- 5 Baremul de cote al măsurii fiscale în cauză a fost definit după cum urmează:
 - 0 % pentru tranșa de bază de impozitare care nu depășește 0,5 miliarde de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 1 400 000 de euro);
 - 1 % pentru tranșa de bază de impozitare cuprinsă între 0,5 miliarde și 5 miliarde HUF (aproximativ 14 milioane de euro);
 - 10 % pentru tranșa de bază de impozitare cuprinsă între 5 miliarde și 10 miliarde HUF (aproximativ 28 de milioane de euro);
 - 20 % pentru tranșa de bază de impozitare cuprinsă între 10 miliarde și 15 miliarde HUF (aproximativ 42 de milioane de euro);
 - 30 % pentru tranșa de bază de impozitare cuprinsă între 15 miliarde și 20 de miliarde HUF (aproximativ 56 de milioane de euro) și
 - 40 % pentru tranșa de bază de impozitare mai mare decât acest din urmă quantum, această cotă fiind majorată la 50 % începând de la 1 ianuarie 2015.
- 6 Legea privind taxa de publicitate prevedea de asemenea că persoanele impozabile al căror profit înainte de impozitarea aferentă exercițiului financiar pentru anul 2013 era zero sau negativ puteau deduce din baza lor de impozitare pentru anul 2014 50 % din pierderile reportate din anii anteriori (denumit în continuare „mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate”).

- 7 Prin Decizia din 12 martie 2015, Comisia a inițiat procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) TFUE, considerând că respectivul caracter progresiv al măsurii fiscale în cauză și mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate generau ajutoare de stat. În această decizie, Comisia a considerat că progresivitatea cotelor stabilea o distincție între întreprinderile cu venituri ridicate din publicitate, și anume întreprinderile mari, și cele cu venituri scăzute din publicitate, respectiv întreprinderile mici. Potrivit acestei instituții, măsura fiscală în cauză determina un avantaj selectiv în favoarea acestora din urmă. De asemenea, Comisia a estimat că mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate acorda un avantaj selectiv care constituia un ajutor de stat.
- 8 Prin intermediul aceleiași decizii, Comisia a somat autoritățile maghiare să suspende măsura fiscală în cauză în temeiul articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 108 [TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41).
- 9 Ulterior, Ungaria a modificat această măsură prin Legea nr. LXII din 2015, adoptată la 4 iunie 2015 (denumită în continuare „Legea din 2015”). Baremul progresiv al măsurii fiscale în cauză, compus din șase cote de impozitare cuprinse între 0 % și 50 %, a fost înlocuit cu următorul barem, compus din două cote de impozitare:
 - 0 % pentru tranșa bazei de impozitare mai mică de 100 de milioane HUF (aproximativ 280 000 de euro) și
 - 5,3 % pentru tranșa de bază de impozitare mai mare decât acest din urmă cuantum.
- 10 La 4 noiembrie 2016, Comisia a închis procedura oficială de investigare, adoptând decizia în litigiu.
- 11 La articolul 1 din această decizie, Comisia a concluzionat că respectivul caracter progresiv al măsurii fiscale în cauză, inclusiv în versiunea rezultată din Legea din 2015, precum și mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate constituiau un ajutor de stat. Potrivit Comisiei, acest ajutor a fost instituit în mod nelegal, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE, și era, în plus, incompatibil cu piața internă în raport cu articolul 107 alineatul (1) TFUE. Conform articolului 4 din decizia în litigiu, Comisia a obligat Ungaria să recupereze de la beneficiari ajutoarele declarate incompatibile cu piața internă.
- 12 În acest cadru, autoritățile maghiare trebuiau să recupereze de la întreprinderile care au încasat venituri din publicitate în perioada cuprinsă între data intrării în vigoare a Legii privind taxa de publicitate și data eliminării sau înlocuirii sale cu o schemă care să fie în deplină conformitate cu dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat sumele corespunzătoare diferenței dintre, pe de o parte, cuantumul taxei pe care aceste întreprinderi ar fi trebuit să o plătească în temeiul sistemului de referință care constă într-un regim de impozitare cu cotă unică, stabilit la 5,3 %, sub rezerva alegerii unei alte cote de către autoritățile maghiare, și, pe de altă parte, cuantumul taxei pe care întreprinderile respective au plătit-o deja sau trebuiau să o plătească. În eventualitatea în care diferența dintre aceste două cuantumuri ar fi fost pozitivă, suma corespunzătoare trebuia să fie recuperată, împreună cu dobânda de recuperare, începând cu data la care taxa a devenit scadentă.
- 13 Cu toate acestea, Comisia a arătat că recuperarea nu ar fi necesară în cazul în care Ungaria ar elimina măsura fiscală în cauză cu efect retroactiv începând de la data intrării sale în vigoare. În viitor, de exemplu începând cu anul 2017, Ungaria ar putea să introducă un regim de impozitare care să nu fie progresiv și care să nu facă diferențiere între operatorii economici supuși la plata impozitului.
- 14 În esență, Comisia a considerat că măsura fiscală în cauză trebuia calificată drept „ajutor de stat” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE pentru următoarele motive.

- 15 În ceea ce privește imputabilitatea măsurii fiscale în cauză statului și finanțarea acesteia prin resurse de stat, Comisia a considerat că, în urma adoptării Legii privind taxa de publicitate, Ungaria a renunțat la resurse pe care ar fi trebuit să le încaseze de la întreprinderi a căror cifră de afaceri rezultată din veniturile din publicitate este mai redusă, și anume întreprinderi mici, în cazul în care acestea ar fi fost supuse aceleiași obligații fiscale precum întreprinderile a căror cifră de afaceri rezultată din veniturile din publicitate este mai mare, respectiv întreprinderile mai mari.
- 16 În ceea ce privește existența unui avantaj, Comisia a amintit că măsurile care reduc taxele suportate în mod normal de întreprinderi aduc acestora, la fel ca prestațiile pozitive, avantaje. În speță, impozitarea la o cotă semnificativ mai mică ar fi redus costurile impuse întreprinderilor care realizează o cifră de afaceri mică în raport cu costurile suportate de întreprinderile a căror cifră de afaceri este mai ridicată, furnizând astfel un avantaj în favoarea întreprinderilor mai mici față de întreprinderile mai mari.
- 17 Comisia a adăugat că mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate constituia deopotrivă un avantaj, deoarece diminuea sarcina fiscală a întreprinderilor care dispuneau de pierderi reportate și care nu au înregistrat profit în anul 2013 în raport cu cea care revenea celorlalte întreprinderi, care nu puteau beneficia de acest mecanism.
- 18 În cadrul examinării caracterului selectiv al măsurii fiscale în cauză, Comisia a arătat mai întâi că sistemul de referință pornind de la care trebuia să se dezvolte un raționament corespundea celui al unei taxe speciale pe cifra de afaceri obținută din difuzarea de anunțuri publicitare. Cu toate acestea, potrivit Comisiei, structura progresivă a cotei taxei pe venituri din publicitate nu poate să facă parte din sistemul de referință respectiv. Astfel, pentru ca acesta din urmă să nu poate fi privit el însuși ca un ajutor de stat, ea a arătat că trebuiau îndeplinite două condiții, și anume, pe de o parte, să fie întemeiat pe o cotă unică pentru toate veniturile din publicitate și, pe de altă parte, să nu conțină niciun element care să poată acorda un avantaj selectiv anumitor întreprinderi.
- 19 În continuare, Comisia a apreciat că, în speță, progresivitatea impozitării, întrucât implica nu doar cote marginale de impozitare, ci și cote medii de impozitare diferite între întreprinderi, constituia o derogare de la sistemul de referință care consta într-o taxă de publicitate impusă la o cotă unică tuturor operatorilor economici care difuzează anunțuri publicitare în Ungaria.
- 20 În plus, această instituție a considerat că mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate, rezervat numai întreprinderilor care nu au înregistrat profit în anul 2013, constituia de asemenea o derogare de la sistemul de referință, caracterizat printr-o impozitare în funcție de cifra de afaceri. În acest cadru, potrivit Comisiei, costurile suportate de întreprinderi nu ar putea fi deduse din baza de impozitare, contrar a ceea ce se practică în materie de impozit pe profit. Acest mecanism ar introduce, prin urmare, o diferențiere arbitrară între două categorii de întreprinderi care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă, și anume, pe de o parte, întreprinderile care au înregistrat pierderi reportate în anii precedenți și nu au înregistrat profit în anul 2013 și, pe de altă parte, întreprinderile care au realizat profit pe parcursul acestui an. Posibilitatea deducerii în parte a pierderilor existente în momentul adoptării Legii privind taxa de publicitate ar fi în mod necesar selectivă, în măsura în care ar favoriza întreprinderile care au înregistrat pierderi reportate semnificative, în special ca urmare a acumulării lor în cursul anilor precedenți.
- 21 În sfârșit, Comisia a considerat că Legea privind taxa de publicitate, astfel cum a fost modificată prin Legea din 2015, instituia un impozit întemeiat pe aceleași principii și cu aceleași caracteristici ca versiunea sa inițială. Aceasta a concluzionat că impozitarea rezultată din această lege astfel modificată prezenta caracteristici identice cu cele care au condus inițial la identificarea ajutoarelor de stat.
- 22 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 măsura fiscală în cauză.

Procedura în fața Tribunalului și hotărârea atacată

- 23 La 16 ianuarie 2017, Ungaria a formulat o acțiune împotriva deciziei în litigiu. Printr-un înscris separat, depus în aceeași zi, aceasta a introdus o cerere de suspendare a executării care a fost respinsă prin Ordonanța președintelui Tribunalului din 23 martie 2017, Ungaria/Comisia (T-20/17 R, nepublicată, EU:T:2017:203).
- 24 Prin Decizia din 30 mai 2017, președintele Camerei a noua a Tribunalului a admis cererea de intervenție a Republicii Polone în susținerea concluziilor formulate de Ungaria.
- 25 În susținerea acțiunii formulate, Ungaria invoca trei motive, întemeiate, în primul rând, pe faptul că măsura fiscală în cauză a fost calificată în mod eronat drept „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, în al doilea rând, pe încălcarea obligației de motivare și, în al treilea rând, pe existența unui abuz de putere.
- 26 Prin hotărârea atacată, Tribunalul a admis primul dintre aceste motive, statuând că Comisia a apreciat în mod eronat că măsura fiscală în cauză și mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate constituiau avantaje selective. Tribunalul a anulat, pentru acest motiv, decizia în litigiu, fără a se pronunța cu privire la celelalte motive ale acțiunii.

Procedura în fața Curții și concluziile părților

- 27 Prin recursul formulat, Comisia solicită Curții:
- anularea hotărârii atacate;
 - soluționarea definitivă a litigiului prin 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 și
 - cu titlu subsidiar, trimiterea cauzei spre rejudecare Tribunalului, pentru ca acesta să statueze cu privire la motivele asupra cărora nu s-a pronunțat încă.
- 28 Ungaria, susținută în concluziile sale de Republica Polonă, solicită Curții:
- respingerea recursului ca nefondat și
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

Cu privire la recurs

- 29 Comisia invocă două motive în susținerea recursului său.

Cu privire la primul motiv, întemeiat pe o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, în condițiile în care Tribunalul a statuat că respectivul caracter progresiv al măsurii fiscale în cauză nu determină un avantaj selectiv

- 30 Prin intermediul primului motiv, Comisia susține că, prin faptul că a statuat că respectivul caracter progresiv al măsurii fiscale în cauză nu determină un avantaj selectiv în favoarea întreprinderilor care realizează o cifră de afaceri redusă legată de vânzarea de mărfuri cu amănuntul, Tribunalul a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE. Potrivit acestei instituții, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept în interpretarea și aplicarea fiecăreia dintre cele trei etape ale analizei selectivității acestei măsuri. În

această privință, Comisia apreciază, mai întâi, că Tribunalul a considerat în mod eronat că progresivitatea impozitului făcea parte din sistemul de referință în raport cu care trebuia apreciată selectivitatea măsurii fiscale în cauză. În continuare, ea arată că Tribunalul nu putea examina caracterul comparabil al întreprinderilor supuse măsurii respective din perspectiva unui alt obiectiv decât obiectivul fiscal al acesteia din urmă. În sfârșit, Comisia susține că, în cadrul analizei justificării aceleiași măsuri, Tribunalul a reținut în mod eronat un obiectiv, și anume obiectivul redistribuirii, care nu este legat intrinsec de măsura menționată.

- 31 Ungaria și Republica Polonă contestă această argumentație.
- 32 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, intervențiile statelor membre în domeniile care nu au făcut obiectul unei armonizări în dreptul Uniunii nu sunt excluse din domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la controlul ajutoarelor de stat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, EU:C:2006:416, punctul 81). Statele membre trebuie, așadar, să se abțină de la adoptarea oricărei măsuri fiscale care poate constitui un ajutor de stat incompatibil cu piața internă.
- 33 În această privință, rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, 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 său. În al patrulea rând, ea trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (a se vedea în special 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 jurisprudența citată).
- 34 În ceea ce privește condiția referitoare la selectivitatea avantajului, inerentă calificării unei măsuri drept „ajutor de stat” în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, care constituie unicul obiect al contestării formulate de Comisie în cadrul prezentului recurs, rezultă dintr-o jurisprudență de asemenea constantă a Curții că această condiție impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, măsura națională în discuție este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” față de altele care, în raport cu obiectivul urmărit de regimul respectiv, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă și care sunt supuse astfel unui tratament diferențiat care poate în esență să fie calificat drept discriminatoriu (Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 35 Pe de altă parte, atunci când măsura în cauză este avută în vedere ca o schemă de ajutor, iar nu ca un ajutor individual, revine Comisiei sarcina de a stabili dacă de această măsură, deși prevede un avantaj cu aplicabilitate generală, beneficiază exclusiv anumite întreprinderi sau anumite sectoare de activitate (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 30 iunie 2016, Belgia/Comisia, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punctul 49).
- 36 În ceea ce privește în special măsurile naționale care conferă un avantaj fiscal, trebuie amintit că o măsură de această natură, care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi plasează pe beneficiarii într-o situație mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili, este susceptibilă să confere beneficiarilor un avantaj selectiv și constituie, prin urmare, un „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. Astfel, este considerată drept ajutor de stat în special o intervenție care reduce sarcinile care grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără a fi o subvenție în sensul strict al termenului, are aceeași natură și efecte identice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punctele 13 și 14, precum 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, punctele 71 și 72). În schimb, nu constituie un astfel

de ajutor, în sensul acestei dispoziții, un avantaj fiscal care rezultă dintr-o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 23 și jurisprudența citată).

- 37 În acest context, în scopul calificării unei măsuri fiscale naționale drept „selectivă”, Comisia trebuie, într-o primă etapă, 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 regimul fiscal menționat, în măsura în care introduce diferențieri între operatorii care se găsesc, în privința obiectivului urmărit de acesta din urmă, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 38 Noțiunea de „ajutor de stat” nu are însă în vedere măsurile care introduc o diferențiere între întreprinderi care se află, în raport cu obiectivul urmărit de reglementarea națională 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 că această diferențiere se justifică, în sensul că rezultă din natura sau economia sistemului din care aceste măsuri fac parte (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 29 aprilie 2004, Regatul Țărilor de Jos/Comisia, C-159/01, EU:C:2004:246, punctele 42 și 43, Hotărârea din 29 martie 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punctul 40, precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 44).
- 39 În lumina acestor considerații trebuie să se examineze dacă, în speță, Tribunalul a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE, astfel cum a fost interpretat de Curte, statuând în esență că Comisia nu a demonstrat că respectivul caracter progresiv al măsurii fiscale în cauză avea drept consecință conferirea unui avantaj selectiv „anumitor întreprinderi sau producerii anumitor bunuri”.
- 40 Prin intermediul primului aspect al motivului invocat, Comisia susține că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept reproșându-i acesteia că a apreciat existența eventuală a unui avantaj selectiv în raport cu un sistem de referință eronat și considerând că făceau parte integrantă din acest sistem de referință cotele de impozitare progresive reținute de legiuitorul maghiar.
- 41 Potrivit Comisiei, avantajul selectiv determinat de măsura fiscală în cauză ar consta nu în existența unei scutiri pentru fracțiunea din cifra de afaceri situată sub o anumită valoare, întrucât toate întreprinderile vizate profită de această scutire pentru partea din cifra lor de afaceri care nu depășește plafonul corespunzător tranșei scutite, ci în diferența de cotă medie de impozitare care rezultă din progresivitatea cotelor. Această diferență ar favoriza întreprinderile care realizează o cifră de afaceri scăzută, reducând, în mod nejustificat, sarcina fiscală care le-ar reveni în raport cu cea aplicată celorlalte întreprinderi în cadrul sistemului de referință, acesta din urmă constând, potrivit Comisiei, într-un impozit pe cifra de afaceri cu o cotă unică de 5,3 %. Astfel, impozitarea cu cote progresive nu ar diferi de situația în care un grup de persoane impozabile este impozitat cu o anumită cotă, iar un alt grup de persoane impozabile cu o altă cotă, ceea ce ar echivala cu un tratament diferențiat aplicat unor întreprinderi comparabile.
- 42 Prin urmare, se ridică mai întâi problema dacă, astfel cum susține Comisia, progresivitatea cotelor prevăzută de măsura fiscală în cauză trebuia să fie exclusă din sistemul de referință în raport cu care trebuie să se aprecieze dacă existența unui avantaj selectiv putea fi stabilită sau dacă, după cum a statuat Tribunalul la punctele 78-83 din hotărârea atacată, ea face, dimpotrivă, parte integrantă din acesta.
- 43 În materia libertăților fundamentale ale pieței interne, Curtea a statuat că, în stadiul actual al armonizării dreptului fiscal al Uniunii, statele membre sunt libere să stabilească sistemul de taxare pe care îl consideră cel mai adecvat, astfel încât aplicarea unei taxări progresive ține de puterea de apreciere a fiecărui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârile din 3 martie 2020, Vodafone Magyarorszag, C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 49, și Tesco-Global Áruházak, C-323/18,

EU:C:2020:140, punctul 69, precum și jurisprudența citată). Această afirmație este valabilă și în materia ajutoarelor de stat (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punctul 50 și jurisprudența citată).

- 44 Rezultă că, în afara domeniilor în care dreptul fiscal al Uniunii face obiectul unei armonizări, stabilirea caracteristicilor constitutive ale fiecărui impozit ține de puterea de apreciere a statelor membre, cu respectarea autonomiei lor fiscale, această putere trebuind, în orice caz, să fie exercitată cu respectarea dreptului Uniunii. Acest lucru este valabil în special în ceea ce privește alegerea cotei impozitului, care poate fi proporțională sau progresivă, dar și pentru stabilirea bazei sale de impozitare și a faptului generator.
- 45 Aceste caracteristici constitutive definesc, așadar, în principiu, sistemul de referință sau regimul fiscal „normal” pornind de la care trebuie, conform jurisprudenței amintite la punctul 37 din prezenta hotărâre, să se analizeze condiția referitoare la selectivitate.
- 46 În această privință, este necesar să se precizeze că dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat nu se opune, în principiu, ca statele membre să decidă să opteze pentru cote progresive de impozitare, destinate să țină seama de capacitatea contributivă a persoanelor impozabile. Faptul că recurgerea la o impozitare progresivă este, în practică, mai uzuală în materia impozitării persoanelor fizice nu înseamnă că li s-ar interzice să recurgă la aceasta pentru a ține seama și de capacitatea contributivă a persoanelor juridice, în special a întreprinderilor.
- 47 Dreptul Uniunii nu se opune astfel stabilirii unei impozitări progresive aplicate pe cifra de afaceri, inclusiv în cazul în care aceasta nu ar fi destinată să compenseze efectele negative care ar putea fi generate de activitatea supusă impozitului. Astfel, contrar celor susținute de Comisie, cuantumul cifrei de afaceri constituie, în general, atât un criteriu de distincție neutru, cât și un indicator relevant al capacității contributive a persoanelor impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârile din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 50, și Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 70). Nu rezultă din nicio normă și din niciun principiu de drept al Uniunii, inclusiv în materie de ajutoare de stat, că aplicarea cotelor progresive ar fi rezervată numai impozitelor pe profit. De altfel, ca și cifra de afaceri, profitul nu este, în ceea ce îl privește, decât un indicator relativ al capacității contributive. Împrejurarea că el ar constitui, după cum apreciază Comisia, un indicator mai relevant sau mai precis decât cifra de afaceri este indiferentă în materia ajutoarelor de stat, din moment ce dreptul Uniunii în această materie vizează numai eliminarea avantajelor selective de care ar putea beneficia anumite întreprinderi în detrimentul altora care s-ar afla într-o situație comparabilă. Acest lucru este valabil și în ceea ce privește existența unei eventuale situații de dublă impunere economică, legată de cumularea unei impozitări pe cifra de afaceri și a unei impozitări pe profit.
- 48 Din cele ce precedă rezultă că respectivele caracteristici constitutive ale impozitului, din care fac parte cotele de impozitare progresive, formează, în principiu, sistemul de referință sau regimul fiscal „normal” în vederea analizării condiției selectivității. În același timp, nu este exclus ca aceste caracteristici să poată revela, în anumite cazuri, un element vădit discriminatoriu, aspect care trebuie însă demonstrat de Comisie.
- 49 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), nu repune în discuție considerațiile care precedă. Dimpotrivă, astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 47-52 din concluziile sale, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, sistemul fiscal fusese configurat în funcție de parametri vădit discriminatorii, destinați să eludeze dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat. Aceasta este ceea ce revela, în cauza menționată, alegerea criteriilor de impozitare care favorizau anumite societăți offshore, alegere care era incoerentă în raport cu obiectivul de a crea o impozitare generală, căreia să îi fie supuse toate întreprinderile, afișată de legiuitorul în cauză.

- 50 În speță, după cum reiese din cuprinsul punctelor 3-6 și 9 din prezenta hotărâre, legiuitorul maghiar a instituit, prin Legea privind taxa de publicitate, măsura fiscală în cauză, care constă într-o taxă specială, progresivă pe tranșe, calculată pe baza încasărilor obținute din difuzarea de anunțuri publicitare în Ungaria, aplicabilă tuturor întreprinderilor. Baremul acestei taxe, care, contrar celor susținute de Comisie, are caracterul unui impozit direct, a fost modificat prin Legea din 2015, însă caracteristicile sale au rămas neschimbate. Comisia nu a dovedit că aceste caracteristici, adoptate de legiuitorul maghiar prin utilizarea puterii de apreciere de care dispune în cadrul autonomiei sale fiscale, au fost concepute în mod vădit discriminatoriu, cu scopul de a eluda cerințele care decurg din dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat. În aceste condiții, progresivitatea cotelor măsurii fiscale în cauză trebuia considerată inerentă sistemului de referință sau regimului fiscal „normal” în lumina căruia trebuia apreciată existența, în speță, a unui avantaj selectiv.
- 51 Prin urmare, la punctele 78-83 din hotărârea atacată, Tribunalul a statuat fără a săvârși o eroare de drept că, atunci când a reținut că baremul progresiv al măsurii fiscale în cauză nu făcea parte din sistemul de referință în raport cu care trebuia apreciat caracterul selectiv al acestei măsuri, Comisia s-a întemeiat în mod eronat pe un sistem de referință incomplet și fictiv. Rezultă că primul aspect al primului motiv trebuie respins ca nefondat.
- 52 Întrucât o eroare săvârșită în determinarea sistemului de referință afectează în mod necesar ansamblul analizei condiției referitoare la selectivitate [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 107], nu este necesară pronunțarea cu privire la al doilea și la al treilea aspect ale primului motiv.
- 53 Din ceea ce precedă rezultă că primul motiv al recursului trebuie respins în întregime ca fiind nefondat.

Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe o încălcare a articolului 107 alineatul (1) TFUE, în condițiile în care Tribunalul a statuat că mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate nu determină un avantaj selectiv

- 54 Prin intermediul celui de al doilea motiv, Comisia susține că Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat că mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate, care permitea întreprinderilor al căror profit înainte de impozitarea pentru anul 2013 era nul sau negativ să deducă 50 % din pierderile lor reportate din baza de impozitare a măsurii fiscale în cauză pentru anul 2014, nu avea caracterul unui avantaj selectiv. Procedând astfel, instanța nu ar fi respectat domeniul de aplicare al Hotărârii 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).
- 55 Ungaria și Republica Polonă contestă această argumentație.
- 56 Trebuie amintit în această privință că, în principiu, după cum reiese din cuprinsul punctului 36 din prezenta hotărâre, un avantaj fiscal ce rezultă dintr-o măsură generală, care se aplică fără distincție tuturor operatorilor economici, nu are caracterul unui „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 57 Astfel cum s-a arătat la punctele 34-38 din prezenta hotărâre, pentru a stabili caracterul selectiv al măsurii în cauză, trebuie să se verifice, în raport cu regimul fiscal identificat ca reprezentând sistemul de referință sau regimul fiscal „normal”, dacă această măsură introduce între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul urmărit de reglementarea națională în cauză, într-o situație de fapt și de drept comparabilă, o diferențiere nejustificată de natura și economia acestei reglementări.

- 58 Rezultă în special că faptul că numai contribuabilii care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea unei măsuri pot beneficia de aceasta nu poate, în sine, să îi confere un caracter selectiv (a se vedea în acest sens în special 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). Caracterul selectiv al unei măsuri nu poate fi dedus nici din simplul fapt că aceasta prezintă un caracter tranzitoriu, întrucât alegerea de a limita aplicarea acesteia în timp, în vederea asigurării unei tranziții progresive între o veche și o nouă reglementare fiscală, ține de puterea de apreciere a statelor membre amintită la punctul 44 din prezenta hotărâre.
- 59 În speță, prin instituirea mecanismului privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate, legiuitorul maghiar a intenționat să modereze sarcina fiscală suportată de întreprinderile cele mai fragile din punct de vedere economic pentru primul an al impozitării lor conform măsurii fiscale în cauză, cu atât mai mult cu cât aceasta din urmă fusese introdusă în cursul anului. Din moment ce, de la bun început, acest mecanism a fost conceput ca tranzitoriu, el nu poate fi considerat ca făcând parte din sistemul de referință sau din regimul fiscal „normal” în lumina căruia trebuie efectuată analiza caracterului său selectiv, chiar dacă ar prezenta similitudini cu o normă privind baza de impozitare.
- 60 Prin urmare, este necesar să se examineze dacă mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate introduce o diferență de tratament între operatorii care se află, în raport cu obiectivul urmărit de Legea privind taxa de publicitate, într-o situație de fapt și de drept comparabilă.
- 61 Cu privire la acest aspect, mecanismul menționat introduce o diferențiere între, pe de o parte, întreprinderile care dispun de pierderi reportate în cadrul exercițiilor precedente, cu condiția să nu fi realizat profit în anul 2013, și, pe de altă parte, cele care au realizat profit în cadrul acestui din urmă an, numai primele putând să invoce posibilitatea de deducere a acestor pierderi reportate pentru calcularea bazei de impozitare a măsurii fiscale în cauză pentru anul 2014.
- 62 Având în vedere obiectivul redistribuirii urmărit de legiuitorul maghiar prin adoptarea Legii privind taxa de publicitate, atestat de progresivitatea măsurii fiscale în cauză, aceste două categorii de întreprinderi nu se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Astfel, alegerea unei baze de impozitare exprimate în funcție de cifra de afaceri nu face să devină incoerentă, în raport cu acest obiectiv, adoptarea unei măsuri tranzitorii care ține seama de profit, acesta din urmă constituind de asemenea, după cum susține, de altfel, și Comisia într-un alt aspect al argumentației sale, un indicator în același timp neutru și pertinent, deși relativ, al capacității contributive a întreprinderilor.
- 63 Astfel cum a subliniat doamna avocată generală la punctul 109 din concluziile prezentate și după cum a statuat Tribunalul la punctul 122 din hotărârea atacată, criteriul privind lipsa unui profit în anul 2013 prezintă în această privință un caracter obiectiv, întreprinderile în cauză având, din acest punct de vedere, o capacitate contributivă inferioară celorlalte la data intrării în vigoare a Legii privind taxa de publicitate, în cursul anului 2014.
- 64 În consecință, legiuitorul maghiar putea, fără a încălca dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat, să combine, pentru primul an de aplicare a acestei legi, măsura capacității contributive care rezultă din cuantumul cifrei de afaceri cu o dispoziție care permite să se țină seama de pierderile reportate de întreprinderile care nu au realizat profit în anul 2013.
- 65 Împrejurarea că întreprinderile care puteau beneficia de mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate erau deja identificabile la data la care a fost instituită măsura fiscală în cauză nu este, prin ea însăși, de natură să repună în discuție această concluzie.
- 66 În plus, nu poate fi reținută argumentația Comisiei potrivit căreia Tribunalul, la punctele 119-122 din hotărârea atacată, nu ar fi respectat domeniul de aplicare al Hotărârii 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), prin

faptul că a statuat că autoritățile maghiare, prin adoptarea mecanismului privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate, au introdus o diferențiere întemeiată pe un criteriu obiectiv și aleatoriu care nu induce nicio selectivitate.

- 67 Trebuie amintit în această privință că, la punctele 77-83 din această din urmă hotărâre, Curtea a statuat printre altele că măsurile fiscale care instituie o condiție legată de luarea în considerare a profiturilor realizate de o persoană impozabilă nu puteau, numai din acest motiv, să fie considerate selective, astfel de beneficii fiind consecința faptului aleatoriu că operatorul în cauză este puțin sau, dimpotrivă, foarte rentabil de-a lungul perioadei de impozitare. Or, astfel cum a statuat în esență Tribunalul la punctul 120 din hotărârea atacată, deși acest raționament a fost urmat în contextul unei cauze în care baza de impozitare a măsurilor fiscale în cauză era întemeiată pe alte criterii decât profitul, precum numărul de salariați și ocuparea localurilor profesionale, el se aplică și atunci când avantajul fiscal în cauză este, precum în speță, întemeiat pe o reducere a bazei de impozitare în funcție de cifra de afaceri, ținând seama de lipsa unui profit în cursul unui anumit an, precum și de existența unor pierderi reportate, și, în acest cadru, se înscrie în însuși obiectivul de redistribuire urmărit de legislația fiscală în care se integrează acest avantaj, axat pe capacitatea contributivă a întreprinderilor impozabile.
- 68 Rezultă, astfel cum a statuat în mod întemeiat Tribunalul la punctele 117-123 din hotărârea atacată, că în mod eronat Comisia a considerat că mecanismul privind posibilitatea de deducere parțială a pierderilor reportate instituia un avantaj selectiv, care constituia un ajutor de stat, în favoarea întreprinderilor al căror profit înainte de impozitarea aferentă anului 2013 era nul sau negativ și care dispuneau de pierderi reportate. Contrar celor susținute de Comisie, nu se poate reproșa Tribunalului, în această privință, că s-a pronunțat *ultra petita*. Prin urmare, al doilea motiv de recurs trebuie respins ca nefondat.
- 69 Întrucât cele două motive invocate de Comisie în susținerea recursului trebuie respinse, acesta din urmă trebuie respins în totalitate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 70 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, aplicabil procedurii de recurs în temeiul articolului 184 alineatul (1) din același regulament, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Ungaria a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, iar aceasta a căzut în pretenții, se impune obligarea sa la plata cheltuielilor de judecată.
- 71 Articolul 184 alineatul (4) din Regulamentul de procedură prevede că, în cazul în care un intervenient în primă instanță, deși nu a formulat el însuși recurs, a participat la faza scrisă sau orală a procedurii în fața Curții, aceasta din urmă poate decide ca el să suporte propriile cheltuieli de judecată. În speță, Republica Polonă, intervenientă în primă instanță, a participat la faza scrisă și orală a procedurii în fața Curții fără a fi autorul recursului. Întrucât Republica Polonă a venit în susținerea concluziilor Ungariei și a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, plata cheltuielilor sale de judecată revine în sarcina acesteia din urmă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment)/Comisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctele 113 și 114].

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară și hotărăște:

1) Respinge recursul.

2) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată, inclusiv a celor efectuate de Republica Polonă.

Semnături