HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

18 iulie 2013 *

„Ajutoare de stat — Articolele 107 TFUE și 108 TFUE — Condiția «selectivității» — Regulamentul (CE) nr. 659/1999 — Articolul 1 litera (b) punctul (i) — Ajutor existent — Reglementare națională în materia impozitului pe profitul societăților — Deductibilitatea pierderilor suferite — Nedeductibilitate în cazul schimbării de proprietar — Autorizare de derogări — Putere de apreciere a administrației fiscale”

În cauza C-6/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda), prin decizia din 30 decembrie 2011, primită de Curte la 3 ianuarie 2012, în procedura

P Oy

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii A. Rosas, E. Juhász (raportor), D. Šváby și C. Vajda, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 noiembrie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru P Oy, de O. A. Haapaniemi, asianajaja;

— pentru guvernul finlandez, de J. Heliskoski și de S. Hartikainen, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de I. Koskinen, de R. Lyal și de T. Maxian Rusche, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 februarie 2013,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: finlandeza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea dispozițiilor relevante din dreptul Uniunii referitoare la ajutoarele de stat.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între P Oy (denumită în continuare „P”), pe de o parte, și autoritățile naționale competente în materia impozitelor pe profitul societăților, pe de altă parte, cu privire la refuzul acestor autorități de a-i acorda dreptul de a beneficia de deductibilitatea pierderilor pe care aceasta le-a suferit într-un exercițiu financiar, drept prevăzut, în principiu, de reglementarea națională aplicabilă, și de a reporta aceste pierderi în exercițiile financiare următoare.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului [108 TFUE] (JO L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41) prevede la articolul 1, intitulat „Definiții”:

„În sensul prezentului regulament:

[...]

(b) «ajutor existent» înseamnă:

(i) fără a aduce atingere articolelor 144 și 172 din Actul [privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și Regatului Suediei și adaptările la tratatele pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 1994 C 241, p. 21, și JO 1995 L 1, p. 1, denumit în continuare „Actul de aderare”)], orice ajutor care a existat înainte de intrarea în vigoare a tratatului în aceste state membre, respectiv schemele de ajutor și ajutoarele individuale puse în aplicare anterior și care se aplică și ulterior intrării în vigoare a tratatului;

[...]”

Dreptul finlandez

4 Legea nr. 1535/1992 din 30 decembrie 1992 privind impozitul pe venit (Tuloverolaki, denumită în continuare „TVL”) prevede la articolul 117, intitulat „Pierderile și deducerea pierderilor”:

„Pierderile constatate se deduc din rezultatele înregistrate în anii următori, în conformitate cu prevederile prezentei secțiuni.

Deducerea pierderilor se face în ordinea în care au fost înregistrate.”

5 Articolul 119 din această lege, intitulat „Pierderi rezultate dintr-o activitate economică sau agricolă”, prevede:

„Pierderile rezultate dintr-o activitate economică sau agricolă în cursul unui an fiscal sunt deduse din rezultatele înregistrate din activitatea economică sau agricolă în cursul următorilor zece ani fiscali, pe măsură ce se realizează profitul.

Prin pierderile rezultate dintr-o activitate economică se înțelege suma pierderilor calculate potrivit Legii privind impozitarea veniturilor profesionale (laki elinkeinotulon verottamisesta), [...]”

6 Articolul 122 din aceeași lege, intitulat „Efectul unei schimbări de proprietar asupra deductibilității pierderilor”, prevede la primul paragraf că pierderile suferite de o societate nu sunt deductibile dacă, în cursul anului în care au fost înregistrate sau ulterior, mai mult de jumătate din părțile sociale sau din acțiuni și-au schimbat proprietarul altfel decât pe cale succesorală sau prin testament sau dacă mai mult de jumătate dintre membrii acestei societăți s-au schimbat.

7 Articolul 122 menționat din TVL prevede la al treilea paragraf că, în pofida prevederilor de la primul paragraf, biroul fiscal competent poate, în împrejurări speciale, atunci când necesitatea continuării activităților unei societăți impune acest lucru, să autorizeze deducerea pierderilor reportate.

8 Pentru clarificarea dispoziției cuprinse la articolul 122 al treilea paragraf din TVL și pentru armonizarea practicilor administrative, Direcția generală pentru impozite din Finlanda a publicat, la 14 februarie 1996, scrisoarea de orientare nr. 634/348/96, ale cărei dispoziții relevante sunt următoarele:

„2. Procedura de autorizare a derogării

2.1.

Condițiile de autorizare

Conform articolului 122 din TVL, o [societate] poate obține, la cerere, atunci când este necesar pentru continuarea activității sale, o autorizare de deducere a pierderilor constatate.

Pot fi considerate împrejurări speciale, printre altele:

— transferul în cadrul schimbului între generații;

— vânzarea întreprinderii către angajați;

— achiziția unei noi întreprinderi care nu desfășoară încă activitate;

— o schimbare a deținătorilor de participații în cadrul grupului;

— o schimbare a deținătorilor de participații în legătură cu un program de restructurare a societății;

— efectele speciale asupra ocupării forței de muncă și

— modificarea acționariatului la societățile cotate la bursă.

2.1.1.
Condiții speciale

Obiectivul dispozițiilor articolului 122 din TVL este să se evite ca întreprinderile care înregistrează pierderi să poată fi transformate în marfă. Dacă schimbarea proprietarului întreprinderii nu prezintă caracteristicile menționate, autorizația de a deduce pierderile poate fi acordată.

[…]

2.1.2.
Continuarea activității

Autorizația de deducere a pierderilor poate fi acordată atunci când deducerea este necesară pentru continuarea activității [societății]. O condiție absolută poate fi ca [societatea] să își continue activitatea după schimbarea de proprietar. Dacă, în practică, [societatea] și-a încetat activitatea, iar valoarea sa se bazează în esență pe pierderile constatate, nu este necesar să se acorde autorizația de derogare."

9 Circulara nr. 2/1999, publicată de Direcția generală pentru impozite din Finlanda la 17 februarie 1999, menționează de asemenea, ca motiv special, extinderea activității prin preluarea de societăți.

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Reiese din dosarul prezentat Curții că P, societate înființată în anul 1998, a solicitat, la 3 septembrie 2008, administrației fiscale competente să îi acorde, conform articolului 122 al treilea paragraf din TVL, dreptul de a beneficia de deducerea pierderilor suferite în cursul anilor fiscali 1998-2004, în pofida schimbării de proprietar care a avut loc în luna august 2004. Activitatea economică a întreprinderii a continuat după această schimbare de proprietar, precum și după schimbările de proprietar ulterioare. Această cerere a fost respinsă de administrația fiscală competentă la 24 octombrie 2008, pentru motivul că P nu dovedise împrejurări speciale în temeiul cărora acordarea acestei autorizații ar fi fost justificată, în pofida schimbărilor de proprietar intervenite.

11 Prin decizia din 2 decembrie 2009, Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) a respins acțiunea formulată de P pentru motive identice cu cele evocate de administrația fiscală competentă. P a atacat această decizie în fața Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă), care solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile din dreptul Uniunii în materie de ajutoare de stat și în special condiția selectivității, interpretată din punctul de vedere al puterii de apreciere de care dispune autoritatea fiscală în speță, se opun adoptării unei decizii prin care este autorizată deductibilitatea pierderilor unei societăți în pofida schimbării proprietarului său, atât timp cât această măsură nu a fost notificată în mod corespunzător Comisiei Europene conform articolului 108 alineatul (3) TFUE.

12 Potrivit instanței de trimitere, pentru a aprecia selectivitatea unei măsuri, trebuie să se examineze dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, această măsură constituie un avantaj pentru anumite întreprinderi față de altele care se află într-o situație de drept și de fapt comparabilă. Determinarea cadrului de referință în acest scop ar dobândi o importanță sporită în materia măsurilor fiscale, deoarece existența însăși a unui avantaj nu ar putea fi stabilită decât prin raportare la o impozitare „normală".

13 Instanța de trimitere arată că există două posibilități în ceea ce privește determinarea acestui cadru de referință. Potrivit primei posibilități, acest cadru ar putea consta în regula generală a reportării pierderilor prevăzută la articolele 117 și 119 din TVL. Potrivit acestei reguli, autorizația de derogare în caz de schimbare de proprietar nu ar determina pentru societatea beneficiară o situație mai avantajoasă decât cea prevăzută de regula generală. Potrivit celei de a doua posibilități, cadrul de referință ar consta în regula de la articolul 122 primul paragraf din TVL, în conformitate cu care deducerea pierderilor ulterior schimbării de proprietar nu este permisă. În raport cu acest cadru de referință, norma de derogare de la articolul 122 al treilea paragraf din TVL ar acorda administrației fiscale o putere de apreciere care ar putea plasa întreprinderea beneficiară într-o situație mai avantajoasă decât cea a unei întreprinderi căreia nu i-a fost acordat dreptul de deducere în procedura de autorizare.

14 Instanța de trimitere arată de asemenea că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, măsurile de stat care introduc o diferențiere între întreprinderi și, prin urmare, sunt *a priori* selective pot fi justificate atunci când această diferențiere rezultă din natura sau din structura sistemului din care fac

parte. Instanța observă în această privință că sistemul fiscal instituit prin reglementarea în discuție în litigiul principal urmărește să se evite ca pierderile întreprinderilor să facă obiectul unei comercializări sau al unui abuz. Acest risc ar privi în special întreprinderile inactive care au suferit pierderi, pe care alte întreprinderi ar putea, prin diverse mijloace, să încerce să le achiziționeze pentru a deduce aceste pierderi din propriile beneficii. Puterea de apreciere de care dispune în speță administrația fiscală ar putea fi avută în vedere în cadrul acestui sistem fiscal în ansamblul său, al cărui obiectiv ar fi de a acorda beneficiul deductibilității pierderilor în toate cazurile în care nu s-ar stabili existența unui risc de abuz.

15 Având în vedere aceste considerații, Korkein hallinto-oikeus a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cadrul unei proceduri de autorizare precum cea prevăzută la articolul 122 al treilea paragraf din [TVL], criteriul selectivității care rezultă din articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune autorizării deducerii pierderilor în situația schimbării proprietarului dacă nu se respectă procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (3) ultima teză TFUE?

2) În cadrul interpretării criteriului selectivității și în special în vederea determinării grupului de referință, trebuie să fie luată în considerare regula generală formulată la articolele 117 și 119 din [TVL] sau dispozițiile referitoare la schimbarea proprietarului?

3) În cazul în care criteriul selectivității care rezultă din articolul 107 TFUE se consideră a fi în principiu îndeplinit, o reglementare precum cea de la articolul 122 al treilea paragraf din [TVL] poate fi considerată justificată prin faptul că este vorba despre un mecanism inerent naturii sistemului fiscal, indispensabil spre exemplu pentru a împiedica evaziunea fiscală?

4) Ce importanță trebuie acordată întinderii puterii de apreciere a autorităților atunci când se examinează existența unui posibil motiv justificativ și se analizează dacă este vorba despre un mecanism inerent naturii sistemului fiscal? În ceea ce privește mecanismul inerent sistemului fiscal, trebuie ca organismul care aplică legea să nu dispună de nicio putere de apreciere, iar condițiile pentru aplicarea regimului derogatoriu să fie definite precis în legislație?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a doua, la a treia și la a patra întrebare

16 Prin intermediul celei de a doua, al celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună și în primul rând, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă un regim fiscal precum cel care rezultă din articolul 122, primul și al treilea paragraf din TVL îndeplinește condiția selectivității ca element al noțiunii „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă excepția prevăzută la al treilea paragraf al acestui articol este justificată prin faptul că aceasta este inerentă naturii regimului fiscal. Instanța de trimitere dorește de asemenea să fie lămurită de Curte asupra importanței pe care o poate avea întinderea puterii de apreciere a autorităților competente în aplicarea acestui regim.

17 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 107 alineatul (1) TFUE interzice, în principiu, ajutoarele „[care favorizează anumite întreprinderi sau producerea] anumitor bunuri”, cu alte cuvinte, ajutoarele selective.

18 Astfel, o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi un tratament fiscal avantajos care, deși nu presupune un transfer de resurse de stat, îi pune pe beneficiari într-o situație financiară mai favorabilă decât a celorlalți contribuabili constituie un ajutor de stat în sensul

articolului 107 alineatul (1) CE. În schimb, avantajele care rezultă dintr-o măsură generală aplicabilă fără distincție tuturor operatorilor economici nu constituie ajutoare de stat în sensul articolului 107 TFUE (Hotărârea din 15 noiembrie 2011, Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, C-106/09 P și C-107/09 P, Rep., p. I-11113, punctele 72, 73, precum și jurisprudența citată).

19 Potrivit jurisprudenței Curții, calificarea unei măsuri fiscale naționale ca fiind „selectivă” presupune, într-o primă etapă, identificarea și examinarea prealabilă a regimului fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză. În raport cu acest regim fiscal comun sau „normal” trebuie, într-o a doua etapă, să se aprecieze și să se stabilească eventualul caracter selectiv al avantajului conferit prin măsura fiscală în cauză, demonstrând că aceasta derogă de la sistemul comun respectiv în măsura în care introduce diferențieri între operatorii care se găsesc, în privința obiectivului atribuit sistemului fiscal al statului membru respectiv, într-o situație de drept și de fapt comparabilă (a se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, Rep., p. I-7611, punctul 49 și jurisprudența citată).

20 În această privință, trebuie constatat că această calificare nu implică numai cunoașterea conținutului normelor de drept pertinente, ci impune de asemenea examinarea domeniului de aplicare al acestora pe baza practicii administrative și jurisdicționale și a informațiilor privind întinderea domeniului de aplicare personal al acestor norme.

21 Având în vedere că instanța de trimitere nu a comunicat toate aceste informații, Curtea consideră că nu este în măsură să își precizeze poziția cu privire la această calificare.

22 Potrivit jurisprudenței Curții, condiția selectivității nu este îndeplinită de o măsură care, deși constituie un avantaj în favoarea beneficiarului acesteia, se justifică prin natura sau prin structura generală a sistemului din care face parte (Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec., p. I-8365, punctul 42, precum și jurisprudența citată). Prin urmare, 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 directoare ale sistemului său fiscal (a se vedea Hotărârea Paint Graphos și alții, citată anterior, punctul 65, precum și jurisprudența citată).

23 În această privință, trebuie arătat că prezența unui sistem de autorizare nu exclude în sine o asemenea justificare.

24 Prin urmare, justificarea este posibilă în cazul în care, în cadrul procedurii de autorizare, puterea de apreciere a autorității competente este limitată la verificarea condițiilor care sunt stabilite pentru a servi unui obiectiv fiscal identificabil, iar criteriile care trebuie aplicate de această autoritate sunt inerente naturii regimului fiscal.

25 În ceea ce privește puterea autorității competente, s-a stabilit în jurisprudența Curții că o putere discreționară care permite acestei autorități să stabilească beneficiarii sau condițiile în care se acordă măsura de sprijin nu poate fi considerată o măsură cu caracter general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 1999, DM Transport, C-256/97, Rec., p. I-3913, punctul 27 și jurisprudența citată).

26 Astfel, aplicarea unui sistem de autorizare care permite reportarea pierderilor pentru anii fiscali următori, precum cel în discuție în speță, nu poate, în principiu, să fie considerată selectivă dacă autoritățile competente dispun, prin faptul că decid cu privire la soluția care trebuie dată unei cereri de autorizare, doar de o putere de apreciere limitată de criterii obiective care nu sunt străine de sistemul fiscal instituit prin reglementarea în discuție, precum obiectivul evitării unei comercializări a pierderilor.

27 În schimb, dacă autoritățile competente dispun de o putere discreționară extinsă de a determina beneficiarii și condițiile în care se acordă măsura în temeiul unor criterii străine de sistemul fiscal, precum menținerea ocupării forței de muncă, exercitarea acestei puteri trebuie să fie considerată ca favorizând „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” față de altele, care, având în vedere obiectivul urmărit, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia și Spania/Government of Gibraltar și Regatul Unit, citată anterior, punctul 75).

28 Or, în această privință, din decizia de trimitere reiese că Direcția generală pentru impozite din Finlanda a emis o scrisoare de orientare, menționată la punctul 8 din prezenta hotărâre, care enumeră, ca „împrejurare specială” în vederea unei autorizații de derogare de la interdicția de deducere a pierderilor, printre altele, efectele speciale asupra ocupării forței de muncă.

29 În acest context, trebuie amintit că Curtea a decis că aplicarea unei politici de dezvoltare regională sau de coeziune socială ca atare nu poate permite ca o măsură adoptată în cadrul acestei politici să fie considerată justificată de natura și de structura unui sistem fiscal național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, Rec., p. I-7115, punctul 82).

30 Deși, în această privință, din decizia de trimitere reiese că scrisoarea de orientare sus-menționată nu are caracter juridic obligatoriu, trebuie arătat că, dacă autoritatea competentă ar putea să determine beneficiarii deducerii pierderilor pe baza unor criterii străine de sistemul fiscal, precum menținerea ocupării forței de muncă, o astfel de exercitare a acestei puteri ar trebui să fie considerată ca favorizând „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri” față de altele care, având în vedere obiectivul urmărit, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

31 Cu toate acestea, Curtea nu dispune de elemente suficiente pentru a aprecia justificarea caracterului eventual selectiv al regimului fiscal în discuție în litigiul principal.

32 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua, la a treia și la a patra întrebare că un regim fiscal, precum cel în discuție în litigiul principal, poate îndeplini condiția selectivității ca element al noțiunii „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, dacă se dovedește că sistemul de referință, mai precis sistemul „normal”, constă în interdicția deducerii pierderilor în cazul schimbării de proprietar, în sensul articolului 122 primul paragraf din TVL, în raport cu care sistemul de autorizare prevăzut la al treilea paragraf al acestui articol ar constitui o excepție. Un astfel de regim se poate justifica prin natura sau prin structura generală a sistemului din care face parte, această justificare excluzând posibilitatea ca autoritatea națională competentă, în ceea ce privește autorizația de derogare de la interdicția de deducere a pierderilor, să beneficieze de o putere discreționară care o abilitează să își întemeieze deciziile de autorizare pe criterii străine de acest regim fiscal. Cu toate acestea, Curtea nu dispune de elemente suficiente pentru a se pronunța definitiv cu privire la aceste calificări.

33 Pe de altă parte, se amintește că selectivitatea nu este decât unul dintre elementele ajutorului de stat incompatibil cu piața internă. În lipsa unor informații în această privință, nu mai face obiectul examinării Curții nici întrebarea referitoare la alte elemente.

Cu privire la prima întrebare

34 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă interdicția punerii în aplicare a proiectelor de ajutor stabilită la articolul 108 alineatul (3) TFUE se opune aplicării regimului fiscal prevăzut la articolul 122 primul și al treilea paragraf din TVL.

35 În ceea ce privește controlul respectării de către statele membre a obligațiilor care le revin conform articolelor 107 TFUE și 108 TFUE, trebuie amintită structura dispozițiilor acestui din urmă articol, precum și puterile și responsabilitățile pe care aceste dispoziții le dau Comisiei, pe de o parte, și statelor membre, pe de altă parte.

36 Articolul 108 TFUE instituie proceduri distincte după cum ajutoarele sunt existente sau noi. În timp ce ajutoarele noi trebuie, potrivit articolului 108 alineatul (3) TFUE, să fie notificate în prealabil Comisiei și nu pot fi puse în aplicare înainte ca procedura să conducă la o decizie finală, ajutoarele existente pot, în temeiul articolului 108 alineatul (1) TFUE, să fie puse în aplicare în mod legal în măsura în care Comisia nu a constatat incompatibilitatea acestora (Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Kremikovtzi, C-262/11, punctul 49 și jurisprudența citată).

37 În cadrul acestui sistem de control, Comisia și instanțele naționale exercită responsabilități și puteri diferite (Hotărârea din 9 august 1994, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Rec., p. I-3829, punctul 14).

38 Aceste instanțe pot fi învestite cu soluționarea unor litigii cu privire la interpretarea și aplicarea noțiunii de ajutor, prevăzută la articolul 107 alineatul (1) TFUE, în special în scopul de a stabili dacă o măsură de stat instituită cu nerespectarea procedurii de control prealabil prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE ar trebui sau nu ar trebui să fie supusă acestei proceduri. În schimb, acestea nu sunt competente pentru a se pronunța asupra compatibilității unui ajutor de stat cu piața internă (Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini, C-119/05, Rep., p. I-6199, punctele 50 și 51, precum și jurisprudența citată).

39 În timp ce Comisia are obligația să examineze compatibilitatea ajutorului preconizat cu piața internă, chiar în cazul în care statul membru încalcă interdicția, prevăzută la articolul 108 alineatul (3) ultima teză TFUE, de punere în aplicare a măsurilor de ajutor, instanțele naționale nu fac, într-o astfel de situație, decât să apere, până la decizia finală a Comisiei, drepturile justițiabililor în raport cu o încălcare eventuală de către autoritățile de stat a acestei interdicții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2008, CELF și ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, Rep., p. I-469, punctul 38, precum și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește ajutoarele existente, trebuie amintit că articolul 108 alineatul (1) TFUE atribuie Comisiei competența de a le verifica permanent, împreună cu statele membre. Această verificare poate determina Comisia să propună statului membru măsurile utile cerute de dezvoltarea treptată sau de funcționarea pieței comune și, dacă este cazul, să hotărască desființarea sau modificarea unui ajutor pe care îl consideră incompatibil cu piața internă.

41 Aceste ajutoare trebuie considerate legale atât timp cât Comisia nu a constatat incompatibilitatea lor cu piața internă (Hotărârea din 18 noiembrie 2010, NDSHT/Comisia, C-322/09 P, Rep., p. I-11911, punctul 52 și jurisprudența citată). Astfel, în asemenea împrejurări, articolul 108 alineatul (3) TFUE nu conferă instanțelor naționale competența de a interzice punerea în aplicare a unui ajutor existent.

42 Conform articolului 1 litera (b) punctul (i) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999, „ajutor existent” înseamnă, fără a aduce atingere articolelor 144 și 172 din Actul de aderare, orice ajutor care a existat înainte de intrarea în vigoare a tratatului în aceste state membre, respectiv schemele de ajutor și ajutoarele individuale puse în aplicare anterior și care se aplică și ulterior intrării în vigoare a tratatului.

43 Potrivit informațiilor cuprinse în dosarul prezentat Curții și astfel cum au subliniat atât guvernul finlandez, cât și Comisia, regimul prevăzut la articolul 122 primul și al treilea paragraf din TVL a fost instituit înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 1994, a Acordului privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994 L 1, p. 3) și a continuat să fie aplicat și după această dată. Republica Finlanda a aderat la Uniunea Europeană la 1 ianuarie 1995.

44 În plus, în conformitate cu observațiile efectuate de către Comisie, împrejurările, prevăzute la articolele 144 și 172 din Actul de aderare, în care articolul 1 litera (b) punctul (i) din Regulamentul nr. 659/1999 privind definiția noțiunii „ajutor existent” nu ar fi aplicabil, nu sunt pertinente în prezenta cauză.

45 Se amintește că modificarea condițiilor de aplicare a unei scheme de ajutor poate conduce, în anumite condiții, la calificarea unei astfel de scheme drept un ajutor nou.

46 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă nu au fost modificate condițiile de aplicare a schemei în discuție în litigiul principal.

47 Dacă s-ar dovedi că eventualele modificări au avut drept efect extinderea aplicabilității schemei, ar putea fi necesar să se considere că este vorba despre un ajutor nou care are drept consecință aplicabilitatea procedurii de notificare prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE.

48 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 108 alineatul (3) TFUE nu se opune ca un regim fiscal, precum cel prevăzut la articolul 122 primul și al treilea paragraf din TVL, în cazul în care ar fi calificat drept „ajutor de stat”, să continue, datorită caracterului său „existent”, să fie aplicat în statul membru care a instituit acest regim fiscal, fără a aduce atingere competenței Comisiei prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

1) **Un regim fiscal, precum cel în discuție în litigiul principal, poate îndeplini condiția selectivității ca element al noțiunii „ajutor de stat”, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, dacă se dovedește că sistemul de referință, mai precis sistemul „normal”, constă în interdicția deducerii pierderilor în cazul schimbării de proprietar, în sensul articolului 122 primul paragraf din Legea nr. 1535/1992 din 30 decembrie 1992 privind impozitul pe venit (Tuloverolaki), în raport cu care sistemul de autorizare prevăzut la al treilea paragraf al acestui articol ar constitui o excepție. Un astfel de regim se poate justifica prin natura sau prin structura generală a sistemului din care face parte, această justificare excluzând posibilitatea ca autoritatea națională competentă, în ceea ce privește autorizația de derogare de la interdicția de deducere a pierderilor, să beneficieze de o putere discreționară care o abilitează să își întemeieze deciziile de autorizare pe criterii străine de acest regim fiscal. Cu toate acestea, Curtea nu dispune de elemente suficiente pentru a se pronunța definitiv cu privire la aceste calificări.**

2) **Articolul 108 alineatul (3) TFUE nu se opune ca un regim fiscal, precum cel prevăzut la articolul 122 primul și al treilea paragraf din Legea nr. 1535/1992, în cazul în care ar fi calificat drept „ajutor de stat”, să continue, datorită caracterului său „existent”, să fie aplicat în statul membru care a instituit acest regim fiscal, fără a aduce atingere competenței Comisiei Europene prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE.**

Semnături