Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 15 octobre 2020[1]

Affaire C-596/19 P

Commission européenne
contre

Hongrie

« Pourvoi – Aides d'État – Article 107, paragraphe 1, TFUE – Taxe sur la publicité basée sur le chiffre d'affaires – Avantage et sélectivité – Critère de contrôle dans le contexte de la création du système de référence – Cohérence du système de référence – Avantage dans le contexte d'un impôt à taux progressif – Critère de contrôle d'une exception au système de référence – Avantage tiré de la possibilité de prendre en considération les pertes durant la première année fiscale – Différence de traitement – Motifs justifiant la différence de traitement – Disposition transitoire en tant qu'aide »

I. Introduction

1. Le présent pourvoi donne l'occasion à la Cour de se pencher une nouvelle fois[2] sur le contrôle d'une loi fiscale récente au regard du droit des aides d'État. S'inscrivant dans la tendance internationale, la Hongrie a introduit un impôt direct sur les sociétés basé non pas sur les bénéfices, mais sur le chiffre d'affaires, en retenant une structure à taux progressifs. Comme pour la taxe numérique de l'Union européenne proposée par la Commission[3], ce sont avant tout les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important (donc les grandes entreprises) qui sont ainsi visées et soumises à l'impôt. Pour la première année fiscale, la loi prévoyait encore à titre transitoire une prise en compte au prorata des pertes éventuelles de l'année précédente.

2. Puisque le taux moyen d'imposition augmente avec le chiffre d'affaires, il en résulte un certain allègement et une redistribution de la charge fiscale en faveur des « petites » entreprises. Bien que la taxe numérique envisagée au niveau de l'Union et la taxe sur la publicité en Hongrie se ressemblent à cet égard, la Commission considère que la taxe hongroise constitue une aide en faveur des petites entreprises « trop faiblement imposées ». Selon la Commission, également, la possibilité de prendre en considération les pertes durant l'année d'introduction de la taxe favorise les entreprises ayant généré des pertes l'année précédente par rapport aux entreprises qui n'en ont pas généré. La

1 Langue originale : l'allemand.

2 La première occasion a été fournie dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), dans laquelle la Commission contestait la nouvelle loi sur l'impôt des sociétés pour Gibraltar. Les faits étaient semblables dans les arrêts du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), du 26 avril 2018, ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2018:281) et du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques [COM(2018) 148 final].

Commission a donc demandé à la Hongrie de récupérer les aides en cause, c'est-à-dire de recouvrer la taxe au taux de 5,3 %. La Hongrie a donné suite en supprimant avec effet rétroactif la taxe sur la publicité, mais elle considère, à l'instar de la Pologne dans une procédure parallèle [4], que l'action de la Commission constitue une atteinte à son autonomie fiscale.

3. Dès lors, la question soulevée par le présent pourvoi n'est pas seulement celle de savoir si un impôt progressif sur les sociétés est susceptible de constituer un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. La question qui se pose également est celle de savoir si le droit des aides d'État est l'instrument approprié pour examiner la législation fiscale nationale en une telle profondeur et, comme en l'espèce, l'obstruer pendant des années. Cette question est à son tour liée à celle de savoir si, en matière d'aides d'État, le critère de contrôle des lois fiscales générales ne devrait pas être différent de celui appliqué aux aides individuelles.

4. Il convient également de garder à l'esprit qu'un contrôle intensif de la discrimination intervient déjà dans le cadre des libertés fondamentales. En l'espèce, la Cour a déjà jugé que deux taxes hongroises semblables dans leur logique de redistribution, pesant directement sur les sociétés sur la base du chiffre d'affaires, étaient compatibles avec les libertés fondamentales [5]. Certes, comme la Commission l'a justement relevé lors de l'audience de plaidoiries, les groupes comparés sont différents : alors que les libertés fondamentales interdisent un traitement fiscal défavorable des entreprises étrangères, le droit des aides d'État interdit que l'on favorise « certaines entreprises ». Ces deux interdictions de discrimination visent toutefois à réaliser le marché intérieur. Une mesure compatible avec l'interdiction de discrimination propre aux libertés fondamentales ne saurait pas non plus, en principe, constituer une aide incompatible avec le marché intérieur.

5. Le Tribunal [6] a estimé que la loi fiscale générale hongroise ne constituait pas un avantage sélectif en faveur d'autres entreprises, ni en ce qui concerne le taux d'imposition progressif, ni en ce qui concerne la possibilité de prendre en considération les pertes. C'est ce que conteste la Commission par son pourvoi et il revient à présent à la Cour d'examiner l'existence d'une aide.

II. Le cadre juridique

6. Les articles 107 et suivants TFUE constituent le cadre juridique. La procédure applicable aux aides illégales est régie par le chapitre III du règlement (UE) 2015/1589 sur les modalités d'application de l'article 108 TFUE [7].

III. Antécédents du litige

7. Le 11 juin 2014, la Hongrie a adopté la loi n° XXII de 2014 relative à la taxe sur la publicité (ci-après la « loi relative à la taxe sur la publicité »). Entrée en vigueur le 15 août 2014, cette loi a instauré une nouvelle taxe spéciale, progressive par tranches, sur les recettes liées à la diffusion de publicités en Hongrie (ci-après la « taxe sur la publicité »). Cette taxe a été prélevée en complément de la fiscalité existante pesant sur les entreprises, notamment de l'impôt sur les sociétés. Au cours de l'examen de la loi relative à la taxe sur la publicité, effectué par la Commission au titre du contrôle des aides d'État, les autorités hongroises ont affirmé que cette taxe visait à soutenir le principe de la proportionnalité fiscale.

4 Cette procédure est pendante devant la Cour dans l'affaire C-562/19 P.

5 Arrêts du 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), et du 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Arrêt du 27 juin 2019, Hongrie/Commission (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2015, L 248, p. 9).

8. Selon la loi relative à la taxe sur la publicité, quiconque diffuse de la publicité est assujetti à la taxe sur la publicité. Sont ainsi assujettis ceux qui rendent les publicités publiques (journaux, médias audiovisuels, afficheurs), mais non les annonceurs ni les agences de publicité qui sont des intermédiaires entre les annonceurs et les diffuseurs. La base d'imposition de la taxe est le chiffre d'affaires net d'un exercice annuel généré par la diffusion de publicités. Le champ d'application territorial de la taxe couvre le territoire de la Hongrie.

9. Le barème de taux progressifs était défini comme suit :

– 0 % pour la tranche de base d'imposition ne dépassant pas 0,5 milliard de forints hongrois (HUF) (environ 1 562 000 euros) ;

– 1 % pour la tranche de base d'imposition allant de 0,5 milliard de HUF à 5 milliards de HUF (environ 15 620 000 euros) ;

– 10 % pour la tranche de base d'imposition allant de 5 milliards de HUF à 10 milliards de HUF (environ 31 240 000 euros) ;

– 20 % pour la tranche de base d'imposition allant de 10 milliards de HUF à 15 milliards de HUF (environ 47 000 000 euros) ;

– 30 % pour la tranche de base d'imposition allant de 15 milliards de HUF à 20 milliards de HUF (environ 62 500 000 euros) ;

– 40 % pour la tranche de base d'imposition à partir de 20 milliards de HUF (environ 94 000 000 euros) (ce dernier taux a été porté à 50 % à partir du 1er janvier 2015).

10. Les assujettis dont le bénéfice avant impôt de l'exercice 2013 était nul ou négatif pouvaient déduire de leur base d'imposition de 2014 50 % des pertes reportées des exercices précédents (ce que nous appelons ci-après la « possibilité de prendre en considération les pertes »).

11. Par décision du 12 mars 2015, la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen en matière d'aides d'État prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE à l'égard de la loi relative à la taxe sur la publicité, estimant que le caractère progressif du taux d'imposition et la possibilité de prendre en considération les pertes engendraient des aides d'État. Dans cette décision, la Commission a estimé que le taux d'imposition progressif établissait une distinction entre les entreprises ayant des recettes publicitaires élevées (c'est-à-dire les entreprises de grande taille) et celles ayant des recettes publicitaires faibles (c'est-à-dire les entreprises de petite taille). Selon elle, un avantage sélectif serait accordé à ces dernières sur la base de leur taille. La Commission a également estimé que la possibilité de prendre en considération les pertes pour les entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013 accordait un avantage sélectif constitutif d'une aide d'État.

12. Dans le cadre de la même décision, la Commission a émis une injonction de suspension à l'égard de la mesure en cause. Par la suite, la Hongrie a modifié la taxe sur la publicité par la loi n° LXII de 2015, adoptée le 4 juin 2015. Le barème à taux progressifs composé de six taux allant de 0 à 50 % a été remplacé par le barème suivant, composé de deux taux d'imposition :

– 0 % pour la tranche de base d'imposition inférieure à 100 millions de HUF (environ 312 000 euros) ;

– 5,3 % pour la tranche de base d'imposition à partir de 100 millions de HUF.

13. La Commission a clos la procédure formelle d'examen par la décision (UE) 2017/329, du 4 novembre 2016, concernant la mesure SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) mise à exécution par la Hongrie dans le domaine de la taxation des recettes publicitaires [8] (ci-après la « décision négative »).

14. À l'article 1er de la décision négative, la Commission a conclu que le régime fiscal composé de taux progressifs et de dispositions prévoyant une possibilité de prendre en considération les pertes pour les entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, établi par la loi no XXII de 2014 relative à la taxe sur la publicité, y compris dans sa version résultant de sa modification du 4 juin 2015, constituait une aide d'État. Selon la Commission, cette aide aurait été introduite par la Hongrie de manière illégale, en violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE. Elle serait de plus incompatible avec le marché intérieur au regard de l'article 107 TFUE. À l'article 4 de la décision négative, la Commission a ordonné à la Hongrie de récupérer auprès des bénéficiaires les aides déclarées incompatibles avec le marché intérieur.

15. À cet égard, les autorités hongroises devaient récupérer auprès des entreprises ayant eu des recettes publicitaires au cours de la période allant de l'entrée en vigueur de la taxe sur la publicité en 2014 à, soit la suppression de la taxe, soit son remplacement par un régime entièrement compatible avec les règles relatives aux aides d'État, la différence entre : le montant (1) de la taxe dont elles auraient dû s'acquitter en application d'un régime de référence compatible avec les règles relatives aux aides d'État (un régime d'imposition à taux unique, fixé à 5,3 % sauf choix d'une autre valeur par les autorités hongroises, sans déduction des pertes reportées), et le montant (2) de la taxe dont les entreprises s'étaient déjà acquittées ou qu'elles devaient acquitter. Ainsi, dans l'éventualité où la différence entre le montant (1) et le montant (2) aurait présenté une valeur positive, le montant de l'aide devait être récupéré, majoré d'intérêts calculés à partir de la date d'échéance de la taxe.

16. La Commission a cependant indiqué que la récupération ne serait pas nécessaire si la Hongrie supprimait le régime fiscal en cause avec effet rétroactif depuis la date de son entrée en vigueur en 2014. Par la suite, par exemple à partir de 2017, la Hongrie pourrait alors introduire un régime fiscal non progressif n'introduisant pas de différenciation entre les opérateurs économiques assujettis.

17. En substance, la Commission a justifié la qualification d'aide d'État du régime en cause de la façon suivante :

18. Du fait de l'adoption de la loi relative à la taxe sur la publicité, la Hongrie aurait renoncé à des ressources qu'elle aurait dû percevoir auprès des entreprises ayant un chiffre d'affaires moins élevé (c'est-à-dire des entreprises plus petites) si elles avaient été soumises à la même obligation fiscale que les entreprises ayant un chiffre d'affaires plus élevé (c'est-à-dire les entreprises plus grandes).

19. À cet égard, la Commission a rappelé que des mesures qui allégeaient les charges normalement supportées par les entreprises apportaient, tout comme les prestations positives, un avantage. En l'occurrence, la taxation à un taux considérablement inférieur aurait allégé les charges des entreprises ayant un chiffre d'affaires modeste par rapport aux charges des entreprises dont le chiffre d'affaires est élevé et aurait fourni ainsi un avantage aux petites entreprises par rapport aux entreprises plus grandes.

20. La Commission a ajouté que la possibilité de prendre en considération les pertes, offerte par la loi relative à la taxe sur la publicité aux entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, constituait également un avantage. La charge fiscale de ces entreprises serait diminuée par rapport à celle des entreprises qui n'étaient pas susceptibles de bénéficier de cette déduction.

8 JO 2017, L 49, p. 36.

21. En examinant le caractère sélectif, la Commission a d'abord exposé que le système de référence correspondait à celui d'une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires provenant de la prestation de services publicitaires. Mais, selon la Commission, la structure à taux progressifs de la taxe sur les recettes publicitaires ne pouvait en faire partie. En effet, afin que le régime de référence soit lui-même exempt d'aides d'État, la Commission a indiqué qu'il devait répondre à deux conditions : un taux unique pour toutes les recettes publicitaires (1) et l'absence d'un élément susceptible d'accorder un avantage sélectif à certaines entreprises (2).

22. Dans cette mesure, la Commission a ensuite estimé que la structure progressive de l'imposition, en ce qu'elle entraînait non seulement des taux marginaux d'imposition, mais aussi des taux moyens d'imposition, différents entre entreprises, constituait une dérogation au système de référence constitué d'une taxe sur la publicité imposée à taux unique à l'ensemble des opérateurs économiques de la diffusion des publicités en Hongrie.

23. En outre, la Commission a considéré que la possibilité de prendre en considération les pertes, offerte aux seules entreprises n'ayant pas généré de bénéfices en 2013, constituait aussi une dérogation au régime de référence, à savoir à la règle d'imposition en fonction du chiffre d'affaires issu des publicités. Selon la Commission, la taxe sur la publicité se rapportant au chiffre d'affaires, des coûts ne devaient pas – contrairement à ce qui peut être fait pour les taxes sur les bénéfices – être déductibles de la base d'imposition. Selon la Commission, la mesure introduisait une différenciation arbitraire entre deux groupes d'entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable, à savoir, d'une part, les entreprises qui disposaient de pertes reportées et qui n'ont pas généré de bénéfices en 2013 et, d'autre part, les entreprises qui avaient des bénéfices en 2013. La déduction des pertes déjà existantes au moment de l'adoption de la loi relative à la taxe sur la publicité engendrerait une sélectivité dans la mesure où la possibilité de déduction favoriserait certaines entreprises qui pourraient disposer de pertes reportées considérables.

24. En ce qui concerne la version modifiée de 2015 de la taxe sur la publicité, la Commission a exposé que cette dernière se fondait sur les mêmes principes et caractéristiques que ceux retenus pour la taxe sur la publicité de 2014. Eu égard à ce qui précède, la Commission a conclu que la loi relative à la taxe sur la publicité telle que modifiée en 2015 conservait des éléments identiques à ceux qu'elle qualifiait d'aides d'État dans le cadre du régime de 2014.

25. Le 16 janvier 2017, la Hongrie a formé un recours contre la décision négative. La demande de sursis à exécution de la décision négative, déposée le même jour par la Hongrie, a été rejetée par ordonnance du 23 mars 2017 [9].

26. Le 16 mai 2017, la Hongrie a adopté la loi n° XLVII de 2017, portant modification de la loi relative à la taxe sur la publicité. En substance, cette loi a supprimé avec effet rétroactif la taxe sur la publicité.

27. Par décision du 30 mai 2017, le président de la neuvième chambre du Tribunal a admis l'intervention de la République de Pologne au soutien de la Hongrie.

28. Par l'arrêt attaqué du 27 juin 2019, le Tribunal a annulé la décision négative de la Commission visée par le recours de la Hongrie.

9 Ordonnance du 23 mars 2017, Hongrie/Commission (T-20/17 R, non publiée, EU:T:2017:203).

IV. La procédure devant la Cour

29. Le 6 août 2019, la Commission a introduit le présent pourvoi contre l'arrêt du Tribunal. La Commission conclut à ce qu'il plaise à la Cour :

– annuler l'arrêt attaqué ;

– rejeter les deuxième et troisième moyens invoqués par la Hongrie contre les décisions attaquées et condamner celle-ci aux dépens ;

– à titre subsidiaire, renvoyer l'affaire devant le Tribunal afin qu'il y soit statué sur les moyens qui n'ont pas encore été appréciés par celui-ci.

30. La Hongrie, soutenue par la République de Pologne, conclut à ce qu'il plaise à la Cour :

– rejeter le pourvoi comme non fondé ;

– condamner la Commission aux dépens.

31. La Hongrie, la République de Pologne et la Commission ont présenté devant la Cour des observations écrites sur le pourvoi ainsi que des observations orales lors de l'audience qui s'est tenue le 1er septembre 2020.

V. Sur les moyens du pourvoi

32. La Commission invoque deux moyens à l'appui du pourvoi. Par son premier moyen, la Commission fait valoir qu'en écartant un avantage sélectif accordé par la taxe sur la publicité aux entreprises dont le chiffre d'affaires est moins élevé, le Tribunal a fait une application incorrecte de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Par son second moyen, la Commission reproche au Tribunal d'avoir mal appliqué l'article 107, paragraphe 1, TFUE, car, contrairement à ce qu'estime le Tribunal, la possibilité de prendre en considération les pertes constitue un avantage sélectif.

A. Sur le premier moyen du pourvoi : interprétation erronée de l'article 107, paragraphe 1, TFUE

33. Par son premier moyen, la Commission soutient que le Tribunal a commis une erreur de droit dans l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. En substance, elle soutient que le Tribunal a écarté à tort un avantage sélectif et, par conséquent, l'existence d'une aide. Elle motive sa position en trois parties, en soutenant que le Tribunal n'a pas choisi le système de référence approprié (voir point 1.a), qu'il a examiné la comparabilité des entreprises au regard d'un objectif non fiscal (voir point 2.a) et qu'en appréciant la sélectivité, il a pris en considération un objectif qui n'est pas nécessairement lié à la taxe sur la publicité (voir point 2.b).

34. Selon une jurisprudence constante de la Cour, sur laquelle le Tribunal s'est également appuyé, pour qu'une mesure soit qualifiée d'« aide d'État » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, il est nécessaire, premièrement, qu'il s'agisse d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, deuxièmement, que cette intervention soit susceptible d'affecter les échanges entre les États membres, troisièmement, qu'elle accorde un avantage sélectif à son bénéficiaire et, quatrièmement, qu'elle fausse

ou menace de fausser la concurrence [10]. Seule l'approche juridique du Tribunal en ce qui concerne le critère de l'avantage sélectif fait l'objet du présent pourvoi.

35. Selon le critère de contrôle habituel, l'élément déterminant est de savoir si les conditions d'obtention de l'avantage fiscal prévues par le système fiscal national ont été choisies de manière non discriminatoire [11]. Pour ce faire, il convient, dans un premier temps, d'identifier le régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné (appelé « système de référence »). À l'aide de ce régime fiscal commun ou « normal », il convient, dans un second temps, d'examiner si l'avantage accordé par la mesure fiscale en cause constitue une exception injustifiée et est donc sélectif [12].

1. Sur l'existence d'un avantage sélectif ou sur le choix correct du système de référence (première branche du premier moyen du pourvoi)

36. La Commission fait notamment valoir que, en examinant l'existence d'un avantage sélectif, le Tribunal a choisi le système de référence erroné. Alors que la Commission s'est basée sur une taxe fondée sur le chiffre d'affaires à taux unique (proportionnel) (manifestement à hauteur de 5,3 %), le Tribunal se serait basé de manière erronée sur le taux progressif choisi par le législateur hongrois.

a) Avantage sélectif accordé par une loi fiscale générale : sur le critère de contrôle dans le contexte de la création d'un système de référence

37. Puisque l'article 107, paragraphe 1, TFUE ne comprend nullement le critère du système de référence et que l'examen de ce dernier se révèle chaque fois plus ardu – nous renvoyons à cet égard aux réserves émises entre-temps par plusieurs avocats généraux [13] –, il y a lieu d'approfondir l'analyse de cette question.

38. Selon une jurisprudence constante de la Cour sont considérées comme des aides d'État les interventions qui, sous quelque forme que ce soit, sont susceptibles de favoriser directement ou indirectement des entreprises, ou qui doivent être considérées comme un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché [14].

10 Arrêts du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 38); du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 53), ainsi que du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 40).

11 Voir, en ce sens, également, arrêts du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54), ainsi que du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 53) ; explicitement hors du droit fiscal, voir également, arrêt du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 53 et 55).

12 Voir, à cet égard, notamment, arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 36).

13 Voir conclusions de l'avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, points 61 et suiv.), ainsi que conclusions de l'avocat général Wahl dans l'affaire Andres/Commission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, points 88 et suiv.). Voir également nos conclusions dans les affaires Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, points 151 et suiv.) ; Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, points 163 et suiv.) ; ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, points 76 et suiv.) ; dans les affaires jointes ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2017:853, points 74 et suiv.), ainsi que dans les affaires jointes ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2017:854, points 76 et suiv.).

14 Arrêts du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 65), et du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 21). Dans le même sens, voir arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 71 – « qui normalement grèvent le budget »).

39. Cette jurisprudence a été transposée dans le domaine du droit fiscal. Une mesure qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables, peut relever de l'article 107, paragraphe 1, TFUE [15]. Ainsi sont notamment considérées comme des aides les interventions qui allègent les charges qui *normalement* grèvent le budget d'une entreprise et qui, de ce fait, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques [16].

40. L'existence d'exceptions fiscales qui allègent ou suppriment la charge fiscale pesant en principe sur une entreprise spécifique est à l'origine de cette jurisprudence de la Cour [17]. Puisqu'en l'espèce toutes les entreprises « profitent » du montant exonéré (jusqu'à 0,5 milliard de HUF ou 100 millions de HUF dans la version modifiée) ainsi que des taux réduits allant de 1 % à 30 % pour la tranche d'imposition comprise entre 0,5 milliard de HUF et 20 milliards de HUF par an, cela ne saurait constituer l'avantage sélectif. C'est tout au plus la différence de taux d'imposition moyen résultant de la structure progressive des taux qui pourrait constituer un avantage sélectif en faveur des contribuables ayant un chiffre d'affaires plus modeste.

1) Le principe : est-ce la Commission ou l'État membre qui détermine l'imposition « normale » ?

41. En substance, le premier moyen de la Commission soulève la question, relative aux compétences, de savoir qui détermine la charge fiscale qui grève *normalement* le budget d'une entreprise, de sorte que la non-imposition des autres constituerait leur avantage. Du point de vue de la Commission, l'imposition « normale » consiste en un impôt sur le revenu fondé sur le chiffre d'affaires selon un taux proportionnel (inconnu ou à hauteur de 5,3 %). Du point de vue du législateur hongrois, l'imposition « normale » consiste en un impôt sur le revenu fondé sur le chiffre d'affaires selon un taux progressif allant de 0 % à un peu moins de 5,3 % dans la version modifiée. Les différences de taux d'imposition moyen résultant des taux progressifs en sont le corollaire, et constituent par conséquent l'imposition normale. La Hongrie invoque à cet égard sa souveraineté fiscale.

42. Dans la jurisprudence de la Cour, l'autonomie fiscale des États membres est aussi régulièrement mise en avant et prise en considération. Ainsi, tout récemment encore, la Cour, réunie en grande chambre, a rappelé que les États membres étaient libres, en l'état actuel de l'harmonisation du droit fiscal de l'Union, d'établir le système de taxation qu'ils jugent le plus approprié, de sorte que l'application d'une taxation progressive relève du pouvoir d'appréciation de chaque État membre [18]. La grande chambre a jugé dans ce contexte que « contrairement à ce que soutient la Commission, une imposition progressive peut être assise sur le chiffre d'affaires, dès lors que, d'une part, le montant du chiffre d'affaires constitue un critère de distinction neutre et que, d'autre part, il constitue un indicateur pertinent de la capacité contributive des assujettis » [19].

15 Voir, notamment, arrêts du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 72), et du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 14).

16 Arrêts du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 66); du 19 mars 2013, Bouygues et Bouygues Télécom/Commission (C-399/10 P et C-401/10 P, EU:C:2013:175, point 101) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732,point 71), et du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 13).

17 Voir arrêts du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 28) ; du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 97) ; du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 68) ; du 8 septembre 2011, Paint Graphos (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550), ainsi que du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, point 132).

18 Arrêts du 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, point 69), et du 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, point 49).

19 Arrêts du 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, point 70), et du 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, point 50).

43. Cette jurisprudence née dans le cadre des libertés fondamentales est également applicable dans le domaine du droit des aides d'État. Dans ce domaine aussi, la Cour a déjà jugé qu'en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, relève de la compétence fiscale des États membres la détermination des bases d'imposition et la répartition de la charge fiscale sur les différents facteurs de production et les différents secteurs économiques [20]. Par conséquent, seule une exception à ce système fiscal conçu de manière autonome peut en principe faire l'objet d'un contrôle en matière d'aides d'État, et non la création même du système fiscal.

44. La Commission le reconnaît en principe au point 156 de sa communication relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [21], lorsqu'elle y indique que « [l]es États membres sont libres [, dans le respect du droit de l'Union,] de décider de la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée et, en particulier, de répartir comme ils l'entendent la charge fiscale entre les différents facteurs de production ».

45. En outre, il n'existe à notre connaissance aucune disposition du droit de l'Union qui, au-delà des taxes harmonisées, imposerait aux États membres une structure spécifique pour leurs impôts nationaux. Par conséquent, aucune imposition « normale » ne saurait découler du droit de l'Union. Seul ce que le législateur national concerné décide de considérer comme une imposition normale peut constituer le point de départ. En l'espèce, celle-ci consiste en un impôt sur le revenu à structure progressive, basé sur le chiffre d'affaires, qui pèse sur les entreprises de publicité.

46. Le législateur national peut donc principalement déterminer l'objet, la base et le taux de l'impôt. En l'espèce, la Hongrie a exercé cette compétence en créant à la charge des entreprises de publicité un impôt sur le revenu fondé sur le chiffre d'affaires selon un taux moyen progressif allant de 0 % à un peu moins de 5,3 % (résultant, dans la version modifiée, du montant exonéré et d'un taux proportionnel). Le droit des aides d'État, en principe, ne s'y oppose pas.

2) L'exception : le contrôle de cohérence effectué par la Cour dans l'arrêt Gibraltar

47. Le contraire ne ressort pas non plus de la décision de la Cour dans l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), que la Commission cite à plusieurs reprises. Si la Cour, dans cet arrêt, a bien examiné le système d'imposition des sociétés de Gibraltar sous l'angle du droit des aides d'État et conclu à l'existence d'une aide, elle n'a, cependant, pas substitué sa conception d'une imposition normale générale à celle de l'État membre.

48. Dans cette affaire, la Cour n'a pas du tout jugé que le droit des aides d'État dictait une imposition spécifique. Elle a « uniquement » examiné la loi en cause par rapport à sa logique intrinsèque. D'après le projet de réforme fiscale de l'époque, un impôt uniforme sur le revenu basé sur les bénéfices devait être introduit pour toutes les sociétés établies à Gibraltar [22]. Les facteurs retenus par le législateur tels que le nombre de salariés, les locaux professionnels et la taxe d'enregistrement n'avaient, de toute évidence, rien à voir avec un impôt uniforme sur le revenu pour toutes les entreprises. Le Royaume-Uni n'avait même pas non plus tenté d'expliquer ces facteurs [23].

20 Arrêts du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, point 50), et du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 97).

21 JO 2016, C 262, p. 1.

22 Voir arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 12).

23 Voir arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 149 et 150).

49. Certes, cet arrêt de la Cour constitue une exception [24] au principe présenté ci-dessus, selon lequel les États membres déterminent de manière autonome le système de référence, dans la mesure où la Cour a effectivement examiné si la création d'un système de référence constituait une aide d'État. Dans cette affaire, la Cour n'a toutefois procédé à rien d'autre qu'à une sorte de contrôle des abus commis dans l'exercice de leur souveraineté fiscale par les États membres. Au bout du compte, elle a en effet uniquement examiné si l'État membre s'était comporté de manière cohérente (et n'avait pas commis d'abus de droit) en exerçant sa souveraineté fiscale.

50. C'est à juste titre qu'elle a jugé à l'époque que tel n'était pas le cas. La loi fiscale de Gibraltar ne servait qu'à contourner le droit des aides d'État en visant une imposition très faible de certaines sociétés recherchant le profit (appelées sociétés offshore) au moyen d'un impôt sur le revenu basé sur les bénéfices prétendument général. C'est à juste titre que la Commission et la Cour y ont vu une aide d'État. L'avantage sélectif consistait en la contradiction intrinsèque entre les motifs et l'objectif de la loi, d'une part, et la conception de cette dernière, d'autre part. Bien que la loi visât une imposition générale sur le revenu basée sur les bénéfices pour toutes les sociétés établies à Gibraltar, certaines d'entre elles n'étaient délibérément soumises qu'à un impôt très bas [25].

51. Dès lors, contrairement à ce que soutient la Commission en l'espèce, la Cour n'a justement pas substitué à celle de l'État membre sa conception d'une imposition normale générale. Elle n'a pas non plus jugé que le droit de l'Union imposait une structure de taux d'imposition spécifique. Elle a uniquement jugé, à juste titre, qu'un impôt sur le revenu général pour toutes les entreprises établies sur le territoire ne saurait reposer sur des facteurs qui lui sont intrinsèquement étrangers et qui n'ont pas d'autre finalité que de favoriser certaines sociétés ne requérant ni locaux spacieux ni personnel nombreux, comme cela était le cas pour les sociétés appelées sociétés offshore [26].

52. En conclusion, la Cour a ainsi empêché que les États membres fassent un usage abusif de leur droit fiscal général afin d'accorder des avantages à certaines entreprises en contournant le droit des aides d'État. Cet usage abusif de l'autonomie fiscale résultait d'une conception manifestement incohérente de la loi fiscale pour Gibraltar.

3) La cohérence de la taxe hongroise sur la publicité

53. Il n'y a pas lieu d'étendre l'examen d'une loi fiscale au-delà de ce qui précède. Dans la mesure où le droit de l'Union respecte la souveraineté fiscale des États membres et que le droit des aides d'État n'impose aucune conception spécifique des systèmes fiscaux nationaux, une loi fiscale généralement applicable, par laquelle le système de référence même est créé, ne peut alors constituer une aide que si sa conception est manifestement incohérente [27].

54. Dans le cadre d'une loi fiscale généralement applicable, l'examen de l'avantage sélectif se limite ainsi uniquement à cette étape. Partant, les autres étapes (comment déterminer le système de référence correct ? Existe-t-il des exceptions ou est-on en présence d'une contre-exception ? Les différenciations sont-elles justifiées dans le détail et qui supporte la charge de la preuve pour quoi ?), toujours litigieuses, ne s'imposent pas.

24 Voir, en ce sens également, arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 32).

25 En ce sens, expressément, arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 99, 102 et 106).

26 En ce sens, expressément, arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 106).

27 Voir, en ce sens, déjà, nos conclusions dans les affaires Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, points 151 et suiv.) ; Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, points 170 et suiv.), ainsi que ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, points 81 et suiv.).

55. Le Tribunal a conclu à juste titre que la taxe hongroise sur la publicité ne présentait pas une telle incohérence. Il explique ainsi aux points 78 et suivants de l'arrêt attaqué que le régime normal consiste en la loi hongroise dans sa structure progressive concrète, laquelle entraîne une imposition plus forte des entreprises générant un chiffre d'affaires plus élevé et une imposition plus faible des entreprises ayant un chiffre d'affaires plus modeste (point 89). Cela découlerait de la logique redistributive liée à une structure d'imposition progressive (point 88). Pour cette raison, la seule structure progressive ne permet pas de déduire l'existence d'un avantage sélectif (point 105). La Commission n'ayant allégué ni démontré aucune autre incohérence (points 106 et suivants), la loi en cause ne saurait être considérée comme une constituant une aide d'État.

56. En revanche, les arguments avancés par la Commission dans son pourvoi ne nous convainquent pas [28].

i) L'impôt sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires

57. Il n'est donc pas incohérent de créer un impôt sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires. Les arguments de la Commission reposent finalement tous sur l'idée selon laquelle seul le bénéfice (ou l'efficacité, c'est-à-dire la marge bénéficiaire) devrait être pris en compte aux fins de l'imposition de la capacité financière. Seul le bénéfice refléterait fidèlement la capacité contributive. Également lors de l'audience de plaidoiries, la Commission a répété que seul un impôt sur le revenu basé sur le bénéfice était susceptible de constituer un impôt approprié sur la capacité contributive.

58. La Commission perd de vue à cet égard que les bénéfices ne sont, eux aussi, qu'une mesure (fictive) aux fins de soumettre uniformément la capacité contributive à l'impôt. Comme l'illustre actuellement le débat sur le BEPS [29], cette mesure n'est pas non plus toujours indicative de la capacité contributive réelle. Ce débat d'étendue mondiale trouve son origine dans le fait que, manifestement, des entreprises dégageant des bénéfices élevés ne paient pas d'impôts en conséquence, car elles peuvent réduire fortement la base d'imposition (« base erosion ») ou transférer les bénéfices dans des pays où la charge fiscale est faible (« profit shifting »).

59. Tout comme un impôt sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires, un impôt sur le revenu basé sur les bénéfices présente des avantages et des inconvénients. Il n'appartient toutefois pas à une administration ou à une juridiction, mais à un législateur disposant de la légitimité démocratique, de les mettre en balance et d'en assumer la responsabilité. Le législateur fiscal (en l'espèce, le législateur hongrois) peut décider quelle imposition est, à son avis, l'imposition appropriée. Le droit des aides d'État n'exige pas, en tout cas, l'introduction de l'impôt qui serait le plus approprié aux yeux de la Commission.

60. À la différence de ce qu'affirme la Commission, un impôt sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires n'est pas non plus incontestablement préférable (« approprié », selon l'expression de la Commission). Au contraire, les impôts sur le revenu basés sur le chiffre d'affaires ont le vent en poupe à travers le monde, comme le montre également la taxe numérique proposée par la Commission [30]. Aux fins de l'imposition des entreprises, celle-ci s'adosse à leur chiffre d'affaires annuel. À cet égard, il n'existe pas de différence entre la taxe hongroise sur la publicité et la taxe numérique envisagée pour l'Union .

28 Ce sont plus ou moins toujours les mêmes arguments que ceux avancés dans les affaires Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), et Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (*Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*),OECD Publishing. Disponible à l'adresse internet suivante : https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf. Voir p. 13 : « Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it » (« Des changements fondamentaux sont requis pour empêcher efficacement la double non-imposition, mais aussi les cas d'imposition faible ou nulle associés à des pratiques qui séparent artificiellement les bénéfices des activités qui les génèrent »).

30 Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques [COM(2018) 148 final].

ii) Le taux progressif

61. Un taux progressif en tant que tel ne présente pas non plus d'incohérence. Ainsi, les taux progressifs dans le cadre d'une imposition sur le revenu sont tout à fait usuels en vue d'atteindre une imposition correspondant à la capacité financière. Cela vaut aussi bien pour un impôt sur le revenu basé sur les bénéfices que pour un impôt sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires. À cet égard également, la taxe numérique proposée par la Commission montre qu'une structure progressive des taux constitue un moyen courant en droit fiscal pour soumettre à l'impôt les entreprises dont la capacité contributive est particulièrement élevée.

62. Si la Commission nie, dans son pourvoi, que la taxe numérique proposée pour l'Union comporte des taux progressifs, cela n'est vrai qu'à première vue. Conformément à l'article 8 de la proposition, le taux de l'impôt s'élève en effet uniformément à 3 % et est, de ce fait, proportionnel. La Commission néglige toutefois le fait que chaque montant exonéré d'un impôt proportionnel conduit à des taux moyens d'imposition différents et, par conséquent, à une courbe des taux progressive [31]. Il en va de même pour un seuil d'exonération. La courbe des taux de la taxe numérique proposée pour l'Union, basée sur le chiffre d'affaires, comprend (deux) taux (moyens) allant de 0 % à 3 %, le taux moyen d'imposition grimpant de 0 % à 3 % lorsque le montant du chiffre d'affaires dépasse le seuil. Dès lors, le taux moyen d'imposition est également progressif.

63. En outre est également dénuée de pertinence l'argumentation de la Commission selon laquelle une structure progressive des taux ne serait appropriée que pour l'imposition des personnes physiques, car, conformément à la théorie dite de l'utilité marginale, ce n'est que pour ces personnes que le supplément d'utilité individuel diminue à mesure que le revenu augmente. C'est pourquoi l'on n'aurait recours à des taux progressifs que pour l'imposition des personnes physiques.

64. La Commission oublie que la théorie de l'utilité marginale est une théorie économique et non une règle de droit. Eu égard à l'absence de possibilité de mesurer l'« utilité », l'on n'a pas encore réussi, jusqu'à présent, à tirer de cette théorie des conclusions (juridiques) contraignantes concernant le juste taux d'imposition [32]. À l'inverse, dans le passé, même les taux proportionnels étaient considérés comme discriminatoires [33].

65. Comme la Commission le souligne à juste titre, la raison pour laquelle les taux progressifs sont plus volontiers utilisés pour l'imposition des personnes physiques est plutôt que les personnes morales peuvent se soustraire à volonté à l'effet progressif au moyen de scissions ou de grandes structures de groupe d'entreprises. Cependant, ce problème ne rend pas incohérente une imposition progressive des entreprises qui s'applique aussi bien aux personnes physiques que morales.

31 Voir, à cet égard, déjà, nos développements dans nos conclusions dans les affaires Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, point 1, note 3) et Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, point 3, note 4).

32 Voir, en priorité, pour une démonstration concise : Birk/Desens/Tappe (éd.), *Steuerrecht*, 22e édition, 2019, point 38.

33 Par exemple par le Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale, Allemagne) qui jugeait encore en 1958, dans un arrêt du 24 juin – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 et 69) : « La justice exige ici que, dans le sens d'une égalité proportionnelle, la personne économiquement plus performante doive payer un pourcentage plus élevé de son revenu sous forme d'impôt que la personne économiquement plus faible. »

66. Les exemples d'imposition mentionnés par la Commission, considérés par cette dernière comme injustes, ne présentent pas non plus d'incohérence. La Commission estime ainsi que le taux d'imposition progressif hongrois n'est pas un moyen approprié, car un impôt 155 fois plus élevé devrait être acquitté pour un chiffre d'affaires 10 fois plus important. Cet exemple, qui se rapporte bien à la loi hongroise sur la publicité dans sa version initiale, n'illustre toutefois que les conséquences logiques d'une courbe d'imposition progressive. La taxe numérique pour l'UE proposée par la Commission peut aboutir à des résultats encore plus extrêmes [34].

67. En outre, le critère du caractère approprié est de toute façon le mauvais critère. Comme nous l'avons expliqué ci-dessus (point 59), il appartient au législateur national d'apprécier le caractère approprié d'un impôt national. Dans un cas où le système de référence vient d'être créé, le droit des aides d'État ne peut écarter que les incohérences. Or la taxe hongroise sur la publicité applique la structure progressive de l'imposition de manière cohérente.

b) Conclusion

68. C'est donc à bon droit que le Tribunal a rejeté l'existence d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. La première branche du premier moyen du pourvoi n'est pas fondée et doit, par conséquent, être rejetée.

c) À titre subsidiaire : le critère de contrôle habituel d'un avantage sélectif

69. Même dans l'hypothèse où la Cour, lors de l'examen d'une loi fiscale générale telle qu'en l'espèce, ne se bornerait pas à effectuer un contrôle de cohérence, elle ne pourrait pas constater que le rejet par le Tribunal de l'existence d'une aide constitue une erreur de droit.

70. Selon le critère de contrôle habituel, il convient, dans un premier temps, d'identifier le régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné. À l'aide de ce régime fiscal commun ou « normal », il convient, dans un second temps, d'examiner si l'avantage accordé par la mesure fiscale en cause constitue une exception injustifiée et est donc sélectif [35].

71. Ce dernier examen suppose l'existence d'une différence de traitement, qui ne peut être justifiée, à l'égard d'entreprises se trouvant dans une situation similaire [36]. À cet égard, une mesure constituant une exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal [37]. En fin de compte, ce contrôle de la sélectivité est un contrôle de la discrimination [38].

34 Selon la proposition de la Commission, une entreprise au chiffre d'affaires mondial dépassant 750 millions d'euros, qui n'excède pas dans l'UE le seuil des 50 millions d'euros (chiffre d'affaires s'élevant à exactement 50 millions d'euros), acquitte exactement 0 euro d'impôt. Une autre entreprise au chiffre d'affaires mondial dépassant 750 millions d'euros, qui excède dans l'Union de 450 millions d'euros le seuil d'exonération de 50 millions d'euros, acquitte 15 millions d'euros d'impôt. Un chiffre d'affaires dix fois plus élevé dans l'Union (500 au lieu de 50 millions d'euros) aboutit à une charge fiscale infiniment plus élevée.

35 Voir, à cet égard, parmi d'autres, arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 36).

36 Arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 58) ; voir, en ce sens, arrêts du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 40), du 8 septembre 2011, Paint Graphos (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 64 et 65), et du 29 avril 2004, Pays-Bas/Commission (C-159/01, EU:C:2004:246, points 42 et 43).

37 Arrêts du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 22), et du 8 septembre 2011, Paint Graphos (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 65 et jurisprudence citée).

38 Conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Belgique/Commission (C-270/15 P, EU:C:2016:289, point 29).

72. Le Tribunal a constaté à juste titre que la Commission avait choisi un système de référence erroné. Le système de référence pertinent ne peut être que la loi nationale en cause et non une loi hypothétique ou fictive. Toute autre interprétation reviendrait à permettre à la Commission de se mettre à la place du législateur national concerné et d'établir le système fiscal qu'elle privilégie comme système de référence.

73. Dans la mesure où la Commission se réfère à cet égard à la décision de la Cour dans l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), elle en méconnaît les constatations, comme nous l'avons déjà expliqué aux points 47 et suivants des présentes conclusions. La Cour n'a aucunement créé elle-même de système de référence fictif dans cet arrêt.

74. Comme la Cour l'a déjà jugé [39], le choix d'un système de référence erroné par la Commission suffit déjà à « vicie[r] nécessairement l'ensemble de l'analyse de la condition relative à la sélectivité ». Par conséquent, pour cette seule raison déjà, la décision négative doit être annulée. Si l'on applique donc le critère de contrôle habituel, la première branche du premier moyen du pourvoi est également dénuée de fondement.

2. Sur les deux autres branches du premier moyen du pourvoi

75. Par les deux autres branches du premier moyen du pourvoi, la Commission attaque les autres appréciations du Tribunal et lui reproche d'y avoir également rejeté à tort l'existence d'une aide. Puisqu'il ressort des points 84 et 85 de l'arrêt attaqué que les autres appréciations du Tribunal ne portent que sur la question de savoir si la décision de la Cour dans l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732) conduit à un autre résultat, question à laquelle nous avons déjà répondu ci-dessus par la négative (voir points 47 et suivants des présentes conclusions), il n'y a pas lieu de nous pencher sur les autres branches du premier moyen du pourvoi.

76. Le Tribunal a cependant poursuivi l'examen afin d'établir s'il existait quand même une aide. Aux points 84 et 85 de son arrêt, le Tribunal a probablement présumé, au bénéfice de la Commission, que dans les décisions attaquées, celle-ci s'était également appuyée sur le système de référence correct (un impôt sur les sociétés progressif et basé sur le chiffre d'affaires) et qu'elle avait conclu à l'existence d'une aide sur cette base également. La suite de l'examen de la comparabilité des faits et de la justification d'une différence de traitement n'a, sinon, pas de sens. Le Tribunal a rejeté l'existence d'une aide dans cette hypothèse également. C'est cela qu'attaque la Commission dans les deux autres branches du premier moyen du pourvoi. À cet égard, l'audience de plaidoiries a mis en exergue que la Commission reprochait en particulier au Tribunal d'avoir conclu à l'absence de comparabilité entre des entreprises au chiffre d'affaires élevé et des entreprises au chiffre d'affaires modeste.

39 Arrêt du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 107).

a) À titre subsidiaire : sur la deuxième branche du premier moyen du pourvoi – sur la comparabilité des entreprises au chiffre d'affaires plus élevé et celles au chiffre d'affaires plus modeste

77. Dès lors, et parce que les parties ont longuement débattu cette question lors de l'audience de plaidoiries, nous examinerons encore ici à titre subsidiaire si, en partant de ce postulat (la Commission a choisi le système de référence correct), le Tribunal a écarté à juste titre un avantage sélectif. La Commission considère qu'en concluant à l'absence de comparabilité des entreprises au chiffre d'affaires plus faible et celles au chiffre d'affaires plus élevé, le Tribunal a commis une erreur de droit en ce qu'il s'est fondé sur un objectif législatif erroné (deuxième branche du premier moyen du pourvoi).

78. Cette branche du premier moyen du pourvoi n'est pas non plus fondée. Si le système de référence est bien l'impôt progressif sur le revenu fondé sur le chiffre d'affaires, alors l'application cohérente de ce système de référence n'est pas une exception qui devrait être justifiée d'une manière ou d'une autre, mais la règle.

79. En outre, l'on ne saurait déceler au sein de ce système de référence aucune différence de traitement à l'égard d'entreprises dans une situation similaire, différence de traitement qui nécessiterait une justification. Dans ce système de référence, les entreprises de publicité les plus importantes et les plus modestes se différencient précisément par leur chiffre d'affaires et la capacité financière que l'on en déduit. Du point de vue de l'État membre, qui n'est pas manifestement erroné en l'espèce (voir points 53 et suivants des présentes conclusions, sur la cohérence), elles ne se trouvent pas dans une situation comparable en droit et en fait.

80. La Commission, en revanche, estime manifestement qu'il résulte de la finalité d'un impôt, qui consiste à assurer des recettes pour le budget de l'État, que chaque assujetti devrait être imposable au même niveau (relatif). Telle est la raison pour laquelle le Tribunal, en examinant la comparabilité, aurait uniquement dû se fonder sur l'objectif consistant à générer des recettes fiscales. Le montant du chiffre d'affaires ne jouerait aucun rôle à l'égard de cet objectif, d'où l'impossibilité de justifier une imposition plus faible d'entreprises dont le chiffre d'affaires est modeste.

81. Cette argumentation ne peut pas être approuvée. Dans le cadre du contrôle des aides d'État, l'objectif d'un impôt ne saurait être réduit au fait de générer des recettes fiscales. Bien plus décisif est l'objectif spécifique de l'imposition poursuivi par le législateur[40], lequel ressort par voie d'interprétation de la nature de l'impôt et de sa conception. Une imposition absolue et relativement élevée des assujettis dont la capacité contributive est plus importante constitue un objectif inhérent à un impôt progressif. Cela doit donc également être pris en compte lors de l'examen de la comparabilité, comme l'a fait à juste titre le Tribunal.

82. Au point 89 de l'arrêt attaqué, le Tribunal a indiqué à cet égard que l'on peut présumer que l'entreprise qui réalise un chiffre d'affaires important peut, grâce à différentes économies d'échelle, avoir des coûts proportionnellement moindres que celle qui réalise un chiffre d'affaires plus modeste, ce qui la rend ainsi apte à payer plus d'impôt. Cela non plus ne peut pas être contesté sur le plan juridique. En effet, comme l'a déjà jugé la Cour[41], le montant du chiffre d'affaires peut parfaitement constituer un indicateur pertinent de la capacité contributive.

40 Comme l'indique également la Cour dans ses arrêts du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, points 48 et 49 – objectifs poursuivis par un régime fiscal particulier) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, point 55 – au regard des objectifs poursuivis par la législation) ; du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 85), et du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 95 – au regard du régime fiscal en cause).

41 Arrêts du 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, point 70), et du 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, point 50).

83. En effet, d'une part, il n'est pas possible de réaliser des bénéfices élevés sans un chiffre d'affaires élevé et, d'autre part, le rendement d'un surcroît de chiffre d'affaires (rendement marginal) augmente du fait de coûts unitaires fixes diminués. Il ne semble donc aucunement excessif d'analyser le chiffre d'affaires comme l'expression de l'envergure ou de la position sur le marché et des bénéfices potentiels d'une entreprise, *ainsi que* comme l'expression de sa capacité financière, et d'appliquer l'impôt sur la base de ce critère [42].

84. L'audience de plaidoiries a fait apparaître que la Commission a consacré de nombreuses réflexions à la question de l'imposition correcte de la capacité contributive. À cet égard, elle a valablement dégagé les inconvénients d'un impôt sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires et pointé des alternatives éventuellement plus pertinentes. Elle a toutefois laissé ouverte la question de savoir quel était le lien entre ces réflexions bien approfondies en droit de la fiscalité et le droit des aides d'État. La Commission n'a pas non plus répondu à une question sur ce point posée par la Cour lors de l'audience de plaidoiries. Il se peut que le calcul du bénéfice par l'intermédiaire d'une comparaison de l'actif net soit plus précis que la prise en compte du chiffre d'affaires net. Cependant, contrairement à ce que pense la Commission, le droit des aides d'État ne s'intéresse pas au système fiscal qui serait le plus pertinent ou le plus précis, mais recherche un avantage sélectif de certaines entreprises au détriment d'autres entreprises dans la même situation.

85. Il en découle que la deuxième branche du premier moyen du pourvoi est également dénuée de fondement.

b) À titre subsidiaire : sur la troisième branche du premier moyen du pourvoi : justification d'une différenciation

86. Par la troisième branche du premier moyen du pourvoi, la Commission reproche au Tribunal d'avoir commis une erreur de droit en prenant en considération des motifs de justification externes pour justifier une différence de traitement.

87. Cette partie du pourvoi repose sur le postulat erroné que l'on serait en présence d'une différence de traitement à l'égard de deux contribuables comparables, car ce n'est que dans ce cas de figure que se pose la question de la justification. Puisque, comme nous l'avons expliqué ci-dessus, tel n'est pas le cas, nous ne nous pencherons sur cette partie du pourvoi qu'à titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la Cour, contre toute attente, considérerait qu'une entreprise de publicité au chiffre d'affaires net, par exemple, de 50 000 euros/HUF par an se trouve dans une situation comparable à celle d'une entreprise de publicité dont le chiffre d'affaires net s'élève à, par exemple, 200 millions d'euros/HUF par an.

88. Il conviendrait alors d'examiner si le Tribunal a jugé à tort que la différence de traitement découlant de la différence de taux moyen d'un impôt progressif était justifiée. Contrairement à ce que pense la Commission, des motifs de justification autres que des motifs purement fiscaux entrent aussi en considération pour justifier une différence de traitement. À cet égard, des motifs compréhensibles étrangers au droit fiscal peuvent également justifier une différenciation, comme l'a confirmé la Cour dans l'affaire ANGED, s'agissant notamment des motifs tenant à la protection de l'environnement et à l'aménagement du territoire dans le contexte d'un impôt sur les surfaces de vente au détail [43].

42 Voir nos conclusions dans les affaires Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, point 101), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, points 121 et suiv.), ainsi que Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, point 61).

43 Arrêts du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, points 40 et suivants), du 26 avril 2018, ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2018:281, points 45 et suiv.), ainsi que du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, points 52 et suiv.).

89. En l'espèce, le Tribunal n'a pas pris en considération de motifs de justification non pertinents. Aux points 89 et 90 de l'arrêt attaqué, le Tribunal a considéré la différence de taux moyen d'imposition comme justifiée eu égard au principe de l'imposition en fonction de la capacité contributive et à la redistribution ainsi recherchée de la charge fiscale entre les contribuables à capacité contributive plus forte et ceux à capacité contributive plus faible.

90. Cela n'est pas contestable sur le plan juridique. L'on ne saurait pas non plus constater que la progressivité du barème de la taxe hongroise sur la publicité, loin de trouver sa justification dans la loi elle-même instaurant cet impôt, obéit au contraire à des finalités extérieures à celle-ci, qui lui sont étrangères [44]. L'importance du chiffre d'affaires révèle (à tout le moins d'une façon qui n'est pas manifestement inexacte) une certaine capacité financière. En ce sens, le chiffre d'affaires – comme l'a montré la Commission elle-même dans le cadre de sa proposition de taxe sur les services numériques [45] – peut également être considéré comme un indicateur (un peu plus approximatif) d'une capacité économique supérieure et, par voie de conséquence, d'une capacité financière supérieure.

91. En outre, l'approche fondée sur le principe de l'État social – que reconnaît l'Union à l'article 3, paragraphe 3, TUE – justifie également un taux d'imposition progressif qui fait peser sur les contribuables ayant une capacité financière supérieure, y compris en termes relatifs, une charge fiscale supérieure à celle supportée par les contribuables dont la capacité financière est moindre. Cela vaut, en tout état de cause, pour un impôt qui concerne également les personnes physiques, comme c'est le cas en l'espèce.

92. Dans la mesure où la Commission reproche encore au Tribunal d'avoir méconnu la charge de la preuve au point 106 de l'arrêt attaqué, ce grief est également sans objet. Il repose sur l'idée erronée que les impôts progressifs basés sur le chiffre d'affaires constituent en soi des aides nécessitant une justification.

3. Conclusion

93. Par conséquent, le premier moyen du pourvoi de la Commission est dénué de fondement dans son ensemble.

B. Sur le second moyen du pourvoi : interprétation erronée de l'article 107, paragraphe 1, TFUE en ce qui concerne la possibilité de prendre en considération les pertes durant la première année

94. Par le deuxième moyen du pourvoi, la Commission fait grief au Tribunal d'avoir commis une erreur de droit en appliquant l'article 107, paragraphe 1, TFUE, en ce qu'il a considéré à tort que la possibilité de prendre en considération les pertes durant la première année ne constituait pas un avantage sélectif.

95. Au point 118 de l'arrêt attaqué, le Tribunal a jugé que certaines modulations d'un impôt, tenant compte de situations particulières, ne doivent pas s'analyser comme étant constitutives d'un avantage sélectif. Selon le Tribunal, cela vaut même si elles ne découlent pas de la nature elle-même, autrement dit de l'objectif, du régime fiscal de référence, pour autant que les dispositions concernées ne contreviennent pas à l'objectif de l'impôt en question et qu'elles ne soient pas discriminatoires.

44 En ce sens, expressément, arrêt du 8 septembre 2011, Paint Graphos (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 70).

45 Proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques [COM(2018) 148 final].

96. Cette conclusion est conforme à la jurisprudence de la Cour. Selon celle-ci, il convient de partir du principe qu'un régime fiscal applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques n'est pas sélectif [46]. Le caractère sélectif d'une réglementation fiscale ne saurait pas non plus être tiré de la circonstance que cette réglementation n'avantage que les entreprises qui en remplissent les conditions – à savoir, en l'occurrence, l'existence de pertes l'année précédente [47].

97. Le caractère sélectif d'une mesure fiscale suppose en revanche – avec le système de référence correct comme point de départ – que des entreprises se trouvant dans une situation comparable soient traitées différemment en l'absence de toute justification [48]. À cet égard, une mesure constituant une exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée si l'État membre concerné parvient à démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal [49], des motifs compréhensibles étrangers au droit fiscal pouvant également justifier une telle différenciation en droit fiscal [50].

1. Partie du système de référence ou exception à celui-ci ?

98. Dans la mesure où il s'agit d'une loi fiscale générale, c'est avant tout la définition du cadre de référence (souvent aussi dénommé système de référence) qui pose problème. En effet, l'impôt en cause vient précisément d'être créé par la loi devant faire l'objet de l'examen. Du point de vue de la Commission, il convient de prendre comme système de référence un impôt basé sur le chiffre d'affaires sans possibilité de prendre en considération les pertes. La Hongrie, en revanche, de même que le Tribunal considèrent que la nouvelle loi elle-même constitue le système de référence. Celui-ci consiste donc en un impôt basé sur le chiffre d'affaires avec possibilité de prendre en considération les pertes dans la première année du nouvel impôt.

99. Dans ce dernier cas, il ne serait procédé qu'à un contrôle de cohérence de la loi fiscale nationale (voir à cet égard l'explication détaillée donnée aux points 53 et suivants des présentes conclusions). Dans le premier cas, la question de savoir si les contribuables avec pertes et sans pertes se trouvent dans une situation comparable et, le cas échéant, si l'État membre concerné peut démontrer que l'exception est justifiée, serait déterminante. De l'avis de la Commission, l'État membre n'aurait alors à sa disposition que certains motifs de justification.

100. Cependant, la question de savoir si la possibilité de prendre en considération les pertes fait partie du système d'imposition ou en constitue une exception ne trouve pas de réponse suffisamment claire. Dans le cadre d'un système d'imposition sur le revenu basé sur les bénéfices, une possibilité de prendre en considération les pertes devrait incontestablement être considérée comme faisant partie du système

46 Voir, parmi d'autres, arrêts du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 53 et suiv.) ; du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23) ; du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 39) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 73), ainsi que du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 35).

47 Voir, en ce sens, notamment arrêts du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 24) ; du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 94) ; du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 59), ainsi que du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42).

48 Arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 58) ; voir, en ce sens, arrêts du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 40) ; du 8 septembre 2011, Paint Graphos (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 64 et 65), ainsi que du 29 avril 2004, Pays-Bas/Commission (C-159/01, EU:C:2004:246, points 42 et 43).

49 Arrêts du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 22), et du 8 septembre 2011, Paint Graphos (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 65 et jurisprudence citée).

50 Voir arrêts du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, points 40 et suiv.) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2018:281, points 45 et suiv.), ainsi que du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, points 52 et suiv.), qui ont accepté une telle différenciation pour des motifs tenant à la protection de l'environnement et à l'aménagement du territoire dans le contexte d'un impôt sur les surfaces de vente au détail.

d'imposition. Dans le cadre d'un impôt basé sur le chiffre d'affaires, l'on pourrait tout à fait considérer, comme la Commission, qu'il s'agit d'une exception au système. D'un autre côté, le législateur hongrois a fait de cette « exception » le point de départ, pour la première année, de son système d'impôt sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires. Elle fait donc aussi partie du système dès l'origine.

101. La raison d'être de la disposition nationale en cause est finalement de réduire les effets d'un impôt sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires pour les entreprises qui, malgré un chiffre d'affaires élevé au cours de l'année d'introduction de l'impôt, ont subi des pertes l'année précédente et sont à présent confrontées, dans l'année en cours, à un nouvel impôt qui ne dépend pas des bénéfices. Comme l'explique également la Hongrie, cela n'est rien d'autre qu'une disposition transitoire visant à atténuer, dans un souci de proportionnalité, les effets spécifiques de la taxe sur la publicité pour le premier exercice fiscal, d'autant plus que la taxe sur la publicité a été introduite pendant l'année en cours.

102. À y regarder de plus près, cette disposition transitoire tient même compte, dans une certaine mesure, des préoccupations de la Commission. L'argument toujours avancé par cette dernière en ce qui concerne le premier moyen (taux progressif) est qu'un impôt basé sur le chiffre d'affaires n'est pas l'instrument approprié pour imposer les contribuables en fonction de leur capacité financière, car même les entreprises dont le chiffre d'affaires est élevé peuvent ne dégager qu'un petit bénéfice et devraient néanmoins payer des impôts. Or, en l'espèce, une capacité contributive insuffisante l'année précédente est prise en compte proportionnellement durant la première année d'imposition.

103. La possibilité, limitée à la première année fiscale, de prendre en considération les pertes assure au bout du compte, pour une durée limitée (c'est-à-dire transitoire), la coordination entre deux systèmes fiscaux, à savoir l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu basé sur les bénéfices et la taxe sur la publicité basée sur le chiffre d'affaires (donc indépendante des bénéfices). Il nous paraît cependant difficile de qualifier une coordination entre deux systèmes de référence, prévue par la loi, d'exception à un système de référence. Cette coordination fait davantage partie du système de référence (coordonné).

104. Une telle coordination existe également dans le système d'imposition des sociétés en Hongrie. Ainsi que l'a expliqué la Hongrie, la taxe sur la publicité peut être déduite de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Bien entendu, seules les entreprises qui font aussi des bénéfices en « profitent ». Considérer cela comme une exception au système d'imposition des sociétés, exception nécessitant une justification, serait manifestement erroné. Nous ne voyons pas pour quelle raison il en irait autrement pour une disposition de coordination contenue dans le système de taxe sur la publicité, même si cette disposition ne produit d'effet que pour une année. De surcroît, comme l'explique la Hongrie, la possibilité de prendre en considération les pertes doit compenser le « désavantage » des entreprises subissant des pertes, lesquelles, faute de bénéfices, ne peuvent pas faire valoir la taxe sur la publicité pour minorer l'impôt dû dans le cadre de l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu.

105. Puisque le point de savoir si la possibilité de prendre en considération les pertes doit être regardée comme faisant partie du système de référence ou comme une exception au système de référence dépend, d'une part, de manière décisive de la compréhension du droit national et, d'autre part, fortement du niveau retenu pour point de départ, l'étendue de l'examen d'un avantage sélectif ne devrait pas dépendre de cette classification. L'examen devrait au contraire être mené de manière uniforme afin de pouvoir laisser cette distinction ouverte.

2. Examen de la cohérence également pour les exceptions au système de référence

106. En ce qui concerne les dispositions générales contenues dans une loi fiscale, nous proposons dès lors à la Cour, eu égard à la souveraineté fiscale des États membres, de procéder dans les deux cas (qu'il s'agisse d'une partie du système de référence nouvellement créé ou d'une exception au sein du système de référence) à un examen de cohérence uniquement. En effet, des différenciations générales

qui s'appliquent à tous sans distinction [51] et ne concernent que les contribuables qui remplissent également les conditions [52], et qui s'inscrivent dans un système fiscal cohérent, peuvent difficilement, en règle générale, être constitutives d'un avantage sélectif [53]. Des différenciations générales d'une loi fiscale ne constituent ainsi des mesures sélectives que si elles ne reposent sur aucun fondement rationnel au regard de l'objectif de la loi et qu'elles ne peuvent donc pas être expliquées.

107. Selon ce critère de contrôle abaissé, un avantage sélectif ne peut être envisagé qu'à la condition, d'une part, que la mesure (en l'occurrence, la possibilité de prendre en considération les pertes) introduise entre les opérateurs économiques des distinctions qui ne sont plus compréhensibles. Cela serait le cas, par exemple, si des contribuables se trouvaient, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique manifestement comparable [54].

108. D'autre part, conformément à une jurisprudence constante, l'avantage, même si cette condition est remplie, peut être justifié par la nature ou l'économie générale du système dans lequel il s'inscrit. Cela peut notamment être le cas lorsqu'une mesure fiscale résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal national [55], lesquels, dans le cadre du contrôle de la cohérence et en raison de l'autonomie fiscale des États membres, doivent uniquement être compréhensibles. En outre, des motifs compréhensibles étrangers au droit fiscal peuvent également justifier une différenciation, comme l'a confirmé la Cour dans l'affaire ANGED, s'agissant notamment des motifs tenant à la protection de l'environnement et à l'aménagement du territoire dans le contexte d'un impôt sur les surfaces de vente au détail [56].

109. C'est bien ce contrôle de cohérence qu'a finalement effectué le Tribunal. Il a correctement examiné si la disposition était discriminatoire ou si elle était explicable au regard du système fiscal (si elle ne se trouvait donc pas en contradiction avec l'objectif de l'impôt en cause). Puisque l'existence de pertes l'année précédente est un critère objectif et que les entreprises ayant enregistré des pertes et des bénéfices l'année précédente se distinguent par leur capacité à supporter un impôt supplémentaire indépendant des bénéfices, c'est à juste titre que le Tribunal a rejeté l'existence d'un avantage sélectif au point 122 de l'arrêt attaqué.

110. En revanche, la Commission ne convainc pas en voulant déduire l'effet discriminatoire du seul fait qu'au moment où la loi a été adoptée au milieu de l'année 2014, les entreprises qui avaient enregistré des pertes en 2013 étaient déjà connues. Cela suppose, d'une part, que les déclarations fiscales pertinentes aient été présentées en Hongrie avant cette date, ce qui dépend du droit national de la procédure fiscale et que la Cour ignore. D'autre part, le législateur aurait alors déjà dû avoir connaissance de ces chiffres, ce qui est plutôt improbable. Rien dans l'ensemble de la procédure n'indique que cette disposition visait à « favoriser » certaines entreprises.

51 Voir, à cet égard, arrêts du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 53 et suiv.) ; du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23) ; du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 39) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 73), ainsi que du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 35).

52 Voir, à cet égard, parmi d'autres, arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 36).

53 Voir, à cet égard, déjà, nos conclusions dans l'affaire Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, point 150).

54 Voir arrêts du 21 décembre 2016, Commission/Aer Lingus et Ryanair Designated Activity (C-164/15 P et C-165/15 P, EU:C:2016:990, point 51) ; du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54) ; du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 49 et 58) ; du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 35) ; du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 19) ; du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42), ainsi que du 8 septembre 2011, Paint Graphos (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 49).

55 Voir arrêts du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 22), et du 8 septembre 2011, Paint Graphos (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 65 et 69) ; voir aussi, en ce sens, notamment, arrêts du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, points 42 et 43) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 145) ; du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 42), ainsi que du 2 juillet 1974, Italie/Commission (173/73, EU:C:1974:71, point 33).

56 Arrêts du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, points 40 et suiv.) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2018:281, points 45 et suiv.), ainsi que du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, points 52 et suiv.).

111. L'argument de la Commission selon lequel la prise en considération des pertes est incompatible avec un impôt basé sur le chiffre d'affaires et indépendant des bénéfices n'est pas non plus convaincant. Une disposition transitoire qui atténue lors du premier exercice fiscal, dans un souci de proportionnalité, les effets spécifiques de la taxe sur la publicité, indépendante des bénéfices, pour les entreprises ayant généré des pertes l'année précédente, n'est pas incompatible. Ainsi que nous l'avons déjà exposé (voir ci-dessus, points 103 et suivants), il s'agit de la coordination compréhensible de deux systèmes fiscaux pendant une période transitoire.

112. Déduire une discrimination, comme tente de le faire la Commission, du fait que les pertes ne sont prises en considération que la première année de la taxe sur la publicité et ne le sont plus les années suivantes méconnaît la finalité d'une disposition transitoire. Celle-ci est par nature conçue pour une période limitée. En outre, au point 123 de l'arrêt attaqué, le Tribunal a estimé à juste titre que le principe de la périodicité, applicable en droit fiscal, permet tout à fait que des règles différentes s'appliquent à des exercices fiscaux différents. Les situations existant dans les différents exercices fiscaux ne sont donc, d'entrée, pas comparables.

113. La Commission ne convainc pas non plus lorsqu'elle soutient qu'au regard de l'objectif de la loi sur la publicité, les entreprises ayant généré des bénéfices et celles ayant généré des pertes l'année précédente sont comparables en tous points. Comme nous l'avons expliqué, aux points 55 et suivants des présentes conclusions, l'objectif de la taxe progressive sur la publicité est de réaliser une certaine redistribution de la charge fiscale en fonction de la capacité financière, laquelle est déterminée à l'aide du chiffre d'affaires. L'hypothèse du législateur hongrois, selon laquelle les entreprises ayant généré des pertes l'année précédente sont plus sévèrement touchées, en raison de liquidités ou de réserves financières moindres, par un impôt indépendant des bénéfices que les entreprises ayant généré des bénéfices l'année précédente, est plausible. Du point de vue de l'État membre, qui n'est pas manifestement erroné en l'espèce, elles ne se trouvent pas dans une situation factuelle et juridique comparable.

3. À titre subsidiaire : justification de la possibilité de prendre en considération les pertes

114. En outre, une différence de traitement sur le fondement des situations de départ différentes des deux groupes comparés dans la première année de la taxe sur la publicité serait également justifiée.

115. Ainsi que la Cour l'a souligné dans l'arrêt World Duty Free[57], le seul élément déterminant est l'examen de l'inégalité de traitement au regard de l'objectif poursuivi par la loi. À cet égard, il convient de prendre en considération non seulement les objectifs expressément mentionnés dans la loi nationale, mais également ceux qui peuvent être inférés par voie d'interprétation[58]. Dans le cas contraire, l'analyse se focaliserait sur la technique législative, alors qu'en matière d'aides d'État les interventions étatiques sont appréciées en fonction de leurs effets, indépendamment des techniques utilisées[59].

57 Arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 54, 67 et 74).

58 En ce sens, également, arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 45) ; voir, dans un sens encore contraire, arrêt du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, points 52, 59 et 61) – bien que l'impôt ait également eu pour fondement l'idée d'une imposition selon la capacité contributive, la Cour a uniquement examiné les motifs étrangers à la législation fiscale mentionnés de manière explicite dans le préambule, à savoir la « protection de l'environnement » et « l'aménagement du territoire ».

59 Arrêts du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 91) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, point 47) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2018:281, point 40) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, point 35), ainsi que du 22 décembre 2008, British Aggregates/Commission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, point 89).

116. Atténuer les effets de la nouvelle taxe, indépendante des bénéfices, sur les sociétés n'ayant pas généré de bénéfices l'année précédente est objectivement justifié au regard de l'objectif de la taxe sur la publicité. Il n'est pas nécessaire de déterminer s'il s'agit d'un objectif fiscal interne ou d'un objectif externe, puisque cela, comme nous l'avons montré ci-dessus aux points 88 et suivants, est indifférent. L'objectif est d'atténuer, pour les entreprises ayant généré des pertes l'année précédente, les difficultés liées à un impôt supplémentaire. Il est, de cette manière, tenu compte de la capacité réduite du contribuable à payer aussi un impôt supplémentaire indépendant des bénéfices.

4. Conclusion

117. La possibilité de prendre en considération les pertes durant la première année fiscale est compréhensible et n'est pas arbitraire. La différence de traitement qui en résulte pour les entreprises au cours de la première année de la taxe sur la publicité ne constitue donc pas un avantage sélectif. L'on ne saurait reprocher au Tribunal d'avoir commis une erreur de droit à cet égard. Dès lors, le deuxième moyen du pourvoi de la Commission est également dénué de fondement.

VI. Les dépens

118. En vertu de l'article 184, paragraphe 2, du règlement de procédure de la Cour, lorsque le pourvoi n'est pas fondé, la Cour statue sur les dépens. Conformément à l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure, applicable à la procédure de pourvoi en vertu de l'article 184, paragraphe 1, de ce règlement, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant succombé, il y a lieu de la condamner aux dépens.

119. En vertu des dispositions combinées des articles 184, paragraphe 1, et 140, paragraphe 1, du règlement de procédure, la République de Pologne, en tant que partie intervenante, supporte ses propres dépens.

VII. Conclusion

120. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de statuer comme suit :

1) Le pourvoi de la Commission européenne est rejeté.

2) La Commission supporte ses propres dépens et ceux exposés par la Hongrie.

3) La République de Pologne supporte ses propres dépens.