Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 15 de outubro de 2020[1]

Processo C-596/19 P

Comissão Europeia
contra

Hungria

«Recurso de decisão do Tribunal Geral — Auxílios de Estado — Artigo 107.º, n.º 1, TFUE — Imposto sobre a publicidade baseado no volume de negócios — Vantagem e seletividade — Critério de apreciação na criação do sistema de referência — Coerência do sistema de referência — Vantagem no contexto de uma taxa de imposto progressiva — Critério de apreciação de uma exceção ao sistema de referência — Vantagem decorrente da possibilidade de tomar em consideração os prejuízos no primeiro exercício fiscal — Diferença de tratamento — Motivos de justificação da diferença de tratamento — Regime transitório como auxílio»

I. Introdução

1. O presente recurso dá ao Tribunal de Justiça a oportunidade de examinar novamente[2] uma lei fiscal recentemente criada à luz do direito dos auxílios de Estado. Seguindo a tendência internacional, a Hungria baseou um imposto direto sobre as sociedades não no lucro, mas no volume de negócios, tendo optado por uma estrutura de taxas progressivas. À semelhança do imposto da União Europeia sobre os serviços digitais proposto pela Comissão[3], o objetivo consiste sobretudo em abranger e tributar as empresas com um elevado volume de negócios (ou seja, grandes empresas). Em relação ao primeiro exercício fiscal, a lei previa ainda, a título transitório, a tomada em consideração em termos proporcionais de eventuais prejuízos incorridos no ano anterior.

2. Dado que a taxa de imposto média aumenta com a dimensão do volume de negócios, verifica-se, assim, uma espécie de isenção ou redistribuição da carga fiscal a favor das empresas «mais pequenas». Embora o imposto sobre os serviços digitais proposto a nível da União Europeia e o imposto sobre a publicidade na Hungria sejam semelhantes a este respeito, a Comissão considera que o imposto húngaro constitui um auxílio de Estado a favor das empresas mais pequenas sujeitas a uma «tributação demasiado reduzida». A possibilidade de tomar em consideração os prejuízos no ano de lançamento do imposto favorece igualmente as empresas que apresentaram prejuízos no ano anterior relativamente a empresas sem tais prejuízos. Consequentemente, a Comissão ordenou à Hungria que

1 Língua original: alemão.

2 A primeira foi no Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), em que a Comissão contestou a nova Lei relativa ao Imposto sobre as Sociedades para Gibraltar. A situação factual era semelhante nos Acórdãos de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281); e de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Proposta de Diretiva do Conselho, relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, de 21 de março de 2018, COM(2018) 148 final.

recuperasse os auxílios correspondentes e, consequentemente, cobrasse o imposto a uma taxa fixada em 5,3 %. A Hungria revogou, em seguida, com efeitos retroativos, o imposto sobre a publicidade, mas considera — à semelhança da Polónia num processo paralelo [4] — a atuação da Comissão uma interferência na sua autonomia fiscal.

3. Assim, o presente recurso coloca não apenas a questão de saber se um imposto progressivo sobre as sociedades pode, de algum modo, constituir uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Levanta-se também a questão de saber se o direito dos auxílios de Estado é o instrumento adequado para examinar com esta profundidade a legislação fiscal nacional e, como sucedeu no caso em apreço, bloqueá-la durante anos. Relacionada com este aspeto está a questão de saber se, no direito dos auxílios de Estado, o critério de apreciação aplicável à legislação fiscal de caráter geral não deve ser diferente do das ajudas individuais.

4. Importa igualmente recordar que relativamente às liberdades fundamentais já existe um controlo intensivo das discriminações. Neste contexto, o Tribunal de Justiça já declarou dois impostos diretos semelhantes aplicados às sociedades em função do volume de negócios, na Hungria, compatíveis na sua política de redistribuição, com as liberdades fundamentais [5]. É certo que os grupos de referência são diferentes, como a Comissão salientou com razão na audiência: no domínio do direito fiscal, as liberdades fundamentais proíbem uma discriminação das empresas estrangeiras e no domínio da proibição de auxílios de Estado proíbe-se o favorecimento de «certas empresas». Todavia, ambas as proibições de discriminação têm por objetivo a realização do mercado interno. Se uma medida for compatível com a proibição de discriminação no âmbito das liberdades fundamentais, em princípio, também não deverá constituir um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno.

5. O Tribunal Geral [6] não viu, na lei fiscal geral húngara, qualquer vantagem seletiva para outras empresas — nem na taxa de imposto progressiva, nem na possibilidade de tomar em consideração os prejuízos. A Comissão impugna este acórdão mediante o seu recurso e o Tribunal de Justiça tem agora de analisar se existe ou não um auxílio.

II. Quadro jurídico

6. O quadro jurídico é constituído pelos artigos 107.º e seguintes do TFUE. O processo aplicável aos auxílios ilegais rege-se pelo capítulo III do Regulamento (UE) 2015/1589, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [7] (a seguir «Regulamento 2015/1589»).

III. Antecedentes do litígio

7. Em 11 de junho de 2014, a Hungria aprovou a Lei XXII de 2014, relativa ao Imposto sobre a Publicidade (a seguir «Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade»). A referida lei entrou em vigor em 15 de agosto de 2014 e criou um novo imposto especial, progressivo por escalões, sobre as receitas ligadas à difusão de publicidade na Hungria (a seguir «imposto sobre a publicidade»). O imposto foi cobrado em complemento da tributação existente que onera as empresas, designadamente o imposto sobre as sociedades. No decurso da análise da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade efetuada pela Comissão a título de controlo dos auxílios de Estado, as autoridades húngaras afirmaram que esse imposto tinha por objetivo assegurar o princípio da proporcionalidade fiscal.

4 Este processo encontra-se pendente no Tribunal de Justiça com a referência C-562/19 P.

5 Acórdãos de 3 de março de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140); e de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Acórdão de 27 de junho de 2019, Hungria/Comissão (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Regulamento do Conselho (UE) 2015/1589, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO 2015, L 248, p. 9).

8. Segundo a Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, quem difundir publicidade fica sujeito ao imposto sobre a publicidade. É sujeito passivo quem torna pública a publicidade (os jornais, os meios audiovisuais, quem explora os suportes publicitários), mas não os anunciantes nem as agências de publicidade, que são intermediários entre os anunciantes e os difusores. O valor tributável do imposto é o volume de negócios líquido de um exercício anual gerado pela difusão de publicidade. O âmbito de aplicação territorial do imposto é o território da Hungria.

9. A tabela das taxas progressivas era a seguinte:

– 0 % sobre a parte do valor tributável não superior a 0,5 mil milhões de forints húngaros (HUF) (cerca de 1 562 000 euros);

– 1 % sobre a parte do valor tributável entre os 0,5 mil milhões de HUF e os 5 mil milhões de HUF (cerca de 15 620 000 euros);

– 10 % sobre a parte do valor tributável entre os 5 mil milhões de HUF e os 10 mil milhões de HUF (cerca de 31 240 000 euros);

– 20 % sobre a parte do valor tributável entre os 10 mil milhões de HUF e os 15 mil milhões de HUF (cerca de 47 000 000 euros);

– 30 % sobre a parte do valor tributável entre os 15 mil milhões de HUF e os 20 mil milhões de HUF (cerca de 62 500 000 euros);

– 40 % sobre a parte do valor tributável superior a 20 mil milhões de HUF (cerca de 94 000 000 euros) (esta taxa foi elevada para 50 % a partir de 1 de janeiro de 2015).

10. Os sujeitos passivos cujos lucros antes de imposto do exercício de 2013 foram nulos ou negativos podiam deduzir do valor tributável de 2014 50 % dos prejuízos reportados dos exercícios anteriores (situação a seguir designada como «possibilidade de tomar em consideração os prejuízos»).

11. Por Decisão de 12 de março de 2015, a Comissão abriu o processo formal de exame em matéria de auxílios de Estado previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE relativamente à Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, por considerar que o caráter progressivo da taxa de tributação e a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos constituíam auxílios de Estado. A Comissão considerou que as taxas de imposto progressivas estabelecem uma distinção entre empresas com receitas de publicidade elevadas (portanto, empresas de maior dimensão) e empresas com receitas de publicidade baixas (portanto, empresas de pequena dimensão). A estas últimas concede-se uma vantagem seletiva com base na sua dimensão. A Comissão considerou igualmente que a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos pelas empresas que não tiveram lucros em 2013 concedia uma vantagem seletiva constitutiva de um auxílio de Estado.

12. No quadro da mesma decisão, a Comissão emitiu uma injunção de suspensão relativamente à medida em causa. Em sequência disso, a Hungria alterou o imposto sobre a publicidade pela Lei LXII de 2015, de 4 de junho de 2015. A tabela de taxas progressivas com seis taxas entre 0 e 50 % foi substituída pela seguinte tabela, com duas taxas:

– 0 % sobre a parte do valor tributável inferior a 100 milhões de HUF (cerca de 312 000 euros);

– 5,3 % sobre a parte do valor tributável superior 100 milhões de HUF.

13. A Comissão encerrou o processo formal de exame pela Decisão (UE) 2017/329, de 4 de novembro de 2016, relativamente à medida SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) aplicada pela Hungria sobre a tributação do volume de negócios relativo à publicidade [8] (a seguir «decisão negativa»).

14. No artigo 1.º da decisão negativa, a Comissão concluiu que o regime constituído por taxas progressivas e por disposições que preveem a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos reportados pelas empresas que não obtiveram lucros em 2013, previsto na Lei XXII de 2014 relativa ao Imposto sobre a Publicidade, incluindo na sua versão decorrente da sua alteração de 4 de junho de 2015, constituía um auxílio de Estado. Este foi introduzido pela Hungria de forma ilegal, em violação do artigo 108.º, n.º 3, TFUE. Além disso, este auxílio de Estado é incompatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º TFUE. No artigo 4.º da decisão negativa, a Comissão ordenou à Hungria a recuperação junto dos beneficiários dos auxílios declarados incompatíveis com o mercado interno.

15. A este respeito, as autoridades húngaras deviam recuperar junto das empresas que tiveram receitas publicitárias no decurso do período desde a entrada em vigor do imposto sobre a publicidade em 2014 e até à eliminação do imposto, ou à sua substituição por um regime inteiramente compatível com as regras relativas aos auxílios de Estado, a diferença entre: o montante (1) do imposto que deviam ter pagado em aplicação de um regime de referência compatível com as regras relativas aos auxílios de Estado (regime de tributação de taxa única, fixada em 5,3 %, salvo escolha de outro valor pelas autoridades húngaras, sem dedução dos prejuízos reportados), e o montante (2) do imposto já pago ou devido pelas empresas. Assim, no caso de a diferença entre o montante (1) e o montante (2) ser positiva, o montante do auxílio devia ser recuperado, acrescido de juros contados desde a data de vencimento do imposto.

16. A Comissão assinalou, todavia, que a recuperação não seria necessária se a Hungria suprimisse o regime fiscal em causa com efeitos retroativos desde a data da sua entrada em vigor em 2014. No futuro, por exemplo, a partir de 2017, a Hungria poderia introduzir um sistema fiscal que não fosse progressivo e não estabelecesse uma diferenciação entre os operadores económicos sujeitos ao imposto.

17. No essencial, a Comissão justificou a qualificação do regime em causa como auxílio de Estado da seguinte forma:

18. Em virtude da aprovação da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade, a Hungria renunciou a recursos que devia ter recebido das empresas com um volume de negócios mais baixo (ou seja, as empresas mais pequenas) se elas estivessem sujeitas à mesma obrigação fiscal que as empresas com um volume de negócios mais elevado (ou seja, as empresas maiores).

19. A este respeito, a Comissão recordou que as medidas que aliviam os encargos que normalmente oneram as empresas conferem, tal como as prestações positivas, uma vantagem. Neste caso, a tributação a uma taxa consideravelmente inferior aliviou os encargos das empresas com um volume de negócios modesto relativamente aos encargos das empresas cujo volume de negócios é elevado e concedeu uma vantagem às pequenas empresas relativamente às empresas maiores.

20. A Comissão acrescentou que a possibilidade dada pela Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade às empresas que não tiveram lucro em 2013 de tomarem em consideração os prejuízos também constitui uma vantagem. O encargo fiscal dessas empresas relativamente às que não podem beneficiar dessa dedução diminui.

8 JO 2017, L 49, p. 36.

21. Aquando da análise da seletividade, a Comissão observou, em primeiro lugar, que o sistema de referência correspondia ao de um imposto especial sobre o volume de negócios proveniente da prestação de serviços publicitários. Contudo, segundo a Comissão, a estrutura de taxas progressivas do imposto sobre as receitas publicitárias não podia ser parte dele. Com efeito, a Comissão assinalou que para que o regime de referência seja isento de auxílios de Estado, este deve satisfazer duas condições: uma taxa única para todas as receitas publicitárias (1) e a inexistir um elemento suscetível de conceder uma vantagem seletiva a certas empresas (2).

22. Nesta medida, a Comissão considerou, em seguida, que a estrutura progressiva do imposto, na medida em que implicava não apenas taxas marginais de imposto mas também taxas médias de tributação, diferentes entre empresas, constituía uma derrogação ao sistema de referência constituído por um imposto sobre a publicidade aplicado a taxa única ao conjunto dos operadores económicos da difusão de publicidade na Hungria.

23. A Comissão também considera que a faculdade concedida apenas às empresas que não obtiveram lucros em 2013 de tomar em consideração os prejuízos constituía também uma derrogação ao regime de referência, ou seja, à regra de tributação em função do volume de negócios proveniente da publicidade. Segundo a Comissão, sendo o imposto sobre a publicidade reportado ao volume de negócios, os custos não deviam ser dedutíveis do valor tributável, contrariamente ao que pode ser feito nos impostos sobre os lucros. Segundo a Comissão, a medida introduz uma diferenciação arbitrária entre dois grupos de empresas que se encontram numa situação jurídica e factual comparável, a saber, as empresas que tinham perdas reportadas e que não tiveram lucros em 2013 e empresas que tiveram lucros em 2013. A dedução dos prejuízos já existentes à data da aprovação da Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade cria uma seletividade, na medida em que a possibilidade de dedução favorecia certas empresas que dispunham de prejuízos reportados consideráveis.

24. No que se refere à versão alterada de 2015 do imposto sobre a publicidade, a Comissão observou que esta versão se baseava nos mesmos princípios e características que estavam na base do imposto sobre a publicidade de 2014. Face a tudo isto, a Comissão concluiu que a Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade conforme alterada em 2015 mantinha elementos idênticos aos que qualificava como auxílios de Estado no âmbito do regime de 2014.

25. Em 16 de janeiro de 2017, a Hungria interpôs recurso da decisão negativa. O pedido de suspensão da execução da decisão negativa, apresentado no mesmo dia, foi indeferido por Despacho de 23 de março de 2017 [9].

26. Em 16 de maio de 2017, a Hungria aprovou a Lei XLVII de 2017, que alterou a Lei relativa ao Imposto sobre a Publicidade. Em substância, a lei eliminou o efeito retroativo do imposto sobre a publicidade.

27. Por Decisão de 30 de maio de 2017, o presidente da Nona Secção do Tribunal Geral admitiu a intervenção da República da Polónia em apoio da Hungria.

28. A pedido da Hungria, o Tribunal Geral anulou, mediante o acórdão recorrido de 27 de junho de 2019, a decisão negativa da Comissão.

IV. Tramitação processual no Tribunal de Justiça

29. Em 6 de agosto de 2019, a Comissão interpôs o presente recurso do acórdão do Tribunal Geral e concluiu pedindo que o Tribunal de Justiça se digne,

9 Despacho de 23 de março de 2017, Hungria/Comissão (T-20/17 R, não publicado, EU:T:2017:203).

– anular o acórdão recorrido;

– julgar improcedentes o segundo e o terceiro fundamentos do recurso interposto pela Hungria contra as decisões impugnadas e condenar a Hungria no pagamento das despesas;

– a título subsidiário, remeter o processo ao Tribunal Geral para que este profira uma nova decisão na qual se pronuncie sobre os fundamentos que não foram examinados.

30. A Hungria, apoiada pela República da Polónia, conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

– negar provimento ao recurso;

– condenar a Comissão nas despesas.

31. A Hungria, a Polónia e a Comissão apresentaram observações escritas e participaram na audiência de 1 de setembro de 2020.

V. Quanto aos fundamentos de recurso

32. A Comissão invoca dois fundamentos de recurso. Com o primeiro fundamento, a Comissão alega que, ao negar a existência de uma vantagem seletiva do imposto sobre a publicidade húngaro a favor das empresas com um volume de negócios menor, o Tribunal Geral aplicou erradamente o artigo 107.º, n.º 1, TFUE. De acordo com o segundo fundamento de recurso, o Tribunal Geral aplicou erradamente o artigo 107.º, n.º 1, TFUE, visto que, contrariamente ao que o Tribunal Geral considerou, a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos constitui uma vantagem seletiva.

A. Quanto ao primeiro fundamento de recurso: interpretação errada do artigo 107.º, n.º 1, TFUE

33. Com o seu primeiro fundamento de recurso, a Comissão sustenta que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito na interpretação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Alega que o Tribunal Geral negou erradamente a existência de uma vantagem seletiva e, por conseguinte de um auxílio de Estado. A Comissão fundamenta esta alegação em três partes, sustentando que o Tribunal Geral escolheu um quadro de referência incorreto (a este respeito, *infra*, 1.a), avaliou a comparabilidade das empresas tendo em conta um objetivo não fiscal (a este respeito, *infra*, 2.a) e tomou em consideração, ao apreciar a seletividade, uma finalidade que não está necessariamente relacionada com o imposto sobre a publicidade (a este respeito, *infra*, 2.b).

34. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça — tida igualmente em consideração pelo Tribunal Geral —, a qualificação de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, exige, em primeiro lugar, que se trate de uma intervenção do Estado ou através de recursos do Estado. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conferir uma vantagem seletiva ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência [10]. No caso em apreço, deve examinar-se apenas a posição defendida pelo Tribunal Geral no que se refere à característica da vantagem seletiva.

10 Acórdãos de 27 de junho de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 38); de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 53); e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.º 40).

35. Segundo o critério de apreciação comum, é determinante que os requisitos da vantagem fiscal tenham sido escolhidos de acordo com os critérios do regime fiscal nacional e de uma forma não discriminatória [11]. Para esse efeito, há que, num primeiro momento, identificar o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa (o denominado quadro de referência). Com base neste regime fiscal comum ou «normal», deve-se então apreciar, num segundo momento, se a vantagem conferida pela medida fiscal em causa constitui uma exceção injustificada e é, portanto, seletiva [12].

1. Quanto à existência de uma vantagem seletiva ou à escolha correta do quadro de referência (primeira parte do primeiro fundamento de recurso)

36. A Comissão alega, em especial, que, ao apreciar a existência de uma vantagem seletiva, o Tribunal Geral escolheu o quadro de referência errado. Ao passo que a Comissão tomou em consideração um imposto baseado no volume de negócios com uma taxa única (proporcional) (aparentemente fixada em 5,3 %), o Tribunal Geral teve erroneamente em conta a taxa progressiva escolhida pelo legislador húngaro.

a) Vantagem seletiva através de uma lei fiscal geral: quanto ao critério de apreciação na criação de um quadro de referência

37. Uma vez que o artigo 107.º, n.º 1, TFUE não contém, de modo algum, os elementos constitutivos de um quadro de referência e a sua análise apresenta frequentemente grandes dificuldades — refiro-me às inquietações entretanto suscitadas por vários advogados-gerais [13] —, é necessário, para este efeito, ir um pouco mais longe.

38. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, são considerados auxílios de Estado as intervenções que, independentemente da forma que assumam, sejam suscetíveis de favorecer direta ou indiretamente empresas ou que devam ser consideradas uma vantagem económica que a empresa beneficiária não teria obtido em condições normais de mercado [14].

39. Esta jurisprudência foi transposta para o direito fiscal. Uma medida fiscal que, embora não implique uma transferência de recursos do Estado, coloque os beneficiários numa situação financeira mais favorável do que a dos outros contribuintes pode estar abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE [15]. Assim, são consideradas auxílios, nomeadamente, as intervenções que reduzem os encargos que *normalmente* oneram o orçamento de uma empresa e que, por essa razão, não sendo subvenções no sentido estrito da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos [16].

11 V., neste sentido, também Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 54); e de 14 de janeiro de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, n.º 53); também, expressamente, fora do domínio do direito fiscal v. Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.ºs 53 e 55).

12 V., neste sentido, nomeadamente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 36).

13 V. Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, n.ºs 61 e segs.), Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Andres/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, n.ºs 88 e segs.), e as minhas Conclusões no processo Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, n.ºs 151 e segs.), no processo Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, n.ºs 163 e segs.), no processo ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, n.ºs 76 e segs.), nos processos apensos ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2017:853, n.ºs 74 e segs.), e nos processos apensos ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2017:854, n.ºs 76 e segs.).

14 Acórdãos de 27 de junho de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 65); e de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 21); em sentido semelhante, Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 71 — «que normalmente oneram»).

15 V., designadamente, Acórdãos de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23); de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 72); e de 15 de março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 14).

16 Acórdãos de 27 de junho de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 66), de 19 de março de 2013, Bouygues e Bouygues Télécom/Comissão (C-399/10 P e C-401/10 P, EU:C:2013:175, n.º 101); de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 71); e de 15 de março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, n.º 13).

40. Esta jurisprudência baseou-se em exceções fiscais que isentavam ou poupavam uma única empresa dos encargos fiscais efetivamente aplicáveis [17]. Uma vez que, no caso em apreço, todas em empresas «beneficiaram» da isenção (até 0,5 mil milhões de HUF ou, na versão alterada, de 100 milhões de HUF) e todas as empresas «beneficiaram» igualmente de taxas reduzidas entre 1 % a 30 % para o escalão de volume de negócios compreendido entre os 0,5 mil milhões de HUF e os 20 mil milhões de HUF anuais, estas circunstâncias não são suscetíveis de constituir a vantagem seletiva. Quando muito, uma vantagem seletiva, que beneficia os sujeitos passivos com um volume de negócios menor, poderá verificar-se com a diferente taxa média de tributação resultante da estrutura de taxas progressivas.

1) Princípio: determinação da tributação «normal» pela Comissão ou pelo Estado-Membro?

41. Por conseguinte, o primeiro fundamento de recurso da Comissão levanta a questão, em matéria de repartição de competências, de saber quem determina a carga fiscal que uma empresa tem *normalmente* de suportar, de modo que a não tributação das outras empresas seria a sua vantagem. No entender da Comissão, a tributação «normal» consiste num imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios com uma taxa de imposto proporcional (numa percentagem desconhecida ou fixada em 5,3 %). Segundo o legislador húngaro, a tributação «normal» consiste num imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios com uma taxa de imposto progressiva fixada, na versão alterada, entre 0 % e um pouco menos de 5,3 %. As diferentes taxas médias de tributação resultantes das taxas progressivas são a consequência necessária e, portanto, constituem a tributação normal. A Hungria evoca a este respeito a sua soberania fiscal.

42. Também a jurisprudência do Tribunal de Justiça salienta e tem em consideração de forma constante a autonomia fiscal dos Estados-Membros. Neste sentido, o Tribunal de Justiça, na sua formação em Grande Secção, decidiu recentemente uma vez mais que no estado atual de harmonização do direito fiscal da União, os Estados-Membros têm liberdade para estabelecer o sistema de tributação que considerem mais apropriado, pelo que a aplicação de uma tributação progressiva é do âmbito do poder de apreciação de cada Estado-Membro [18]. Neste contexto, segundo a Grande Secção, «uma tributação progressiva pode basear-se no volume de negócios, desde que, por um lado, o montante do volume de negócios constitua um critério de distinção neutro e, por outro, constitua um indicador pertinente da capacidade contributiva dos sujeitos passivos» [19].

43. Esta jurisprudência, que foi proferida no contexto das liberdades fundamentais, é válida na mesma medida para o direito dos auxílios de Estado. Também neste domínio, o Tribunal de Justiça já declarou que, não existindo normas da União na matéria, é da competência fiscal dos Estados-Membros a determinação das bases tributáveis e a repartição da carga fiscal entre os diferentes fatores de produção e os diferentes setores económicos [20]. Por conseguinte, em princípio, só uma exceção a este sistema fiscal concebido de forma autónoma pode ser apreciada à luz do direito dos auxílios de Estado, mas não a criação do sistema fiscal em si mesmo.

17 V. Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 28); de 28 de junho de 2018, Andres (Insolvência da Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 97); de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 68); de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550); e de 10 de janeiro de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e o. (C-222/04, EU:C:2006:8, n.º 132).

18 Acórdão de 3 de março de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, n.º 69); e de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, n.º 49).

19 Acórdão de 3 de março de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, n.º 70); e de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, n.º 50).

20 Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 50); e de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 97).

44. A Comissão reconhece, em princípio, esta situação no n.º 156 da sua Comunicação sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [21], quando refere que «[o]s Estados-Membros têm a liberdade de escolher a política económica que consideram mais adequada [em conformidade com o direito da União] e, nomeadamente, de repartir como entenderem a carga fiscal entre os diversos fatores de produção […]».

45. Além disso, não tenho conhecimento de qualquer disposição de direito da União — para além dos impostos harmonizados — que imponha aos Estados-Membros uma estrutura específica para os seus impostos nacionais. Assim, do direito da União não é possível inferir qualquer tributação «normal». O ponto de partida pode apenas ser a decisão do legislador nacional em causa sobre o que este considera como tributação normal. No caso em apreço, trata-se de um imposto sobre o rendimento concebido de forma progressiva para empresas de publicidade, que tem em conta, para efeitos do valor tributável, o volume de negócios.

46. Por conseguinte, o legislador nacional pode sobretudo determinar o objeto de imposto, o valor tributável do imposto e a taxa de imposto. No caso em apreço, a Hungria exerceu esta competência ao ter elaborado um imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios para empresas de publicidade com uma taxa média de tributação progressiva fixada entre 0 % e um pouco menos de 5,3 % (que, na versão alterada, resultava da isenção e de uma taxa proporcional). Em princípio, o direito dos auxílios de Estado não se opõe a este imposto.

2) Exceção: controlo de coerência pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Gibraltar

47. Da decisão proferida pelo Tribunal de Justiça no processo Gibraltar, referida repetidas vezes pela Comissão, não resulta uma conclusão diferente. É certo que, nesta decisão, o Tribunal de Justiça analisou o regime de tributação do rendimento das sociedades de Gibraltar à luz do direito dos auxílios de Estado e concluiu pela existência de um auxílio de Estado. Porém, o Tribunal de Justiça não substituiu a conceção do Estado-Membro de uma tributação normal geral pela sua.

48. Neste processo, o Tribunal de Justiça não declarou, de modo algum, que o direito dos auxílios de Estado impõe uma determinada tributação. O Tribunal de Justiça «somente» analisou a lógica interna da lei em questão. De acordo com o então projeto de reforma fiscal, deveria ser introduzida uma tributação do rendimento uniforme, baseada no lucro, de todas as empresas estabelecidas em Gibraltar [22]. No entanto, os fatores escolhidos pelo legislador, como o número de trabalhadores, as instalações e a taxa de registo, não tinham claramente qualquer ligação com uma tributação do rendimento uniforme de todas as empresas. O Reino Unido não tentou tão-pouco explicar estes fatores [23].

49. Neste sentido, é certo que este acórdão do Tribunal de Justiça representa uma exceção [24] ao princípio acima referido, segundo o qual os Estados-Membros são autónomos na determinação do quadro de referência, visto que o Tribunal de Justiça analisou efetivamente a criação de um quadro de referência para controlo da existência de um auxílio de Estado. No entanto, nesse processo, o Tribunal de Justiça não exerceu mais do que uma espécie de controlo do caráter abusivo do exercício da soberania fiscal pelo Estado-Membro. Em última análise, o Tribunal de Justiça limitou-se a verificar se o Estado-Membro agiu de forma coerente (e não abusiva) no exercício da sua soberania fiscal.

21 JO 2016, C 262, p. 1.

22 V. Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 12).

23 V. Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.os 149 e 150).

24 Neste sentido, também, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 32).

50. Nesse processo, o Tribunal de Justiça respondeu, com razão, negativamente a esta questão. A lei fiscal de Gibraltar serviu apenas para contornar o direito dos auxílios de Estado, pretendendo-se atingir, com a ajuda de uma tributação do rendimento baseada no lucro, supostamente, geral, uma tributação muito reduzida de certas empresas com fins lucrativos (denominadas sociedades «offshore»). A Comissão e o Tribunal de Justiça entendiam, com razão, existir aqui um auxílio de Estado. A vantagem seletiva consistia na contradição interna entre a fundamentação da lei ou o seu objetivo e a configuração da lei. Embora se pretendesse uma tributação geral dos rendimentos baseada nos lucros para todas as empresas estabelecidas em Gibraltar, determinadas empresas foram sujeitas a uma tributação mais baixa [25].

51. Por conseguinte, neste acórdão, o Tribunal de Justiça não se substituiu — contrariamente ao que a Comissão considera no presente caso — ao Estado-Membro com a sua conceção de uma tributação normal geral. O Tribunal de Justiça tão-pouco declarou que o direito da União impõe uma determinada estrutura de taxas de imposto. O Tribunal de Justiça limitou-se a considerar, acertadamente, que uma tributação geral do rendimento de todas as empresas residentes não assentar em fatores extrínsecos, que visam apenas o favorecimento de certas empresas, que não têm, em princípio, grandes instalações nem muito pessoal, como acontece nas denominadas sociedades «offshore» [26].

52. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça impediu assim os Estados-Membros de abusarem do seu direito fiscal geral para concederem a determinadas empresas vantagens em violação do direito dos auxílios de Estado. Este abuso de autonomia fiscal resulta de uma configuração manifestamente incoerente da lei fiscal de Gibraltar.

3) Coerência do imposto sobre a publicidade húngaro

53. Nada mais há a analisar relativamente a uma lei fiscal geral. Se o direito da União respeitar a soberania fiscal dos Estados-Membros e se o direito dos auxílios de Estado não impuser uma configuração específica do sistema fiscal nacional, então, uma lei fiscal de aplicação geral — a qual cria precisamente o quadro de referência — só poderá constituir um auxílio de Estado se tiver sido formulada de forma manifestamente incoerente [27].

54. Tratando-se de uma lei fiscal de aplicação geral, a análise de uma vantagem seletiva reduz-se simplesmente a esta única etapa. As restantes — e sempre controversas — etapas (como determinar o quadro de referência correto, existência de exceções ou de uma exceção à exceção, justificação em detalhe das diferenciações e a quem incumbe o ónus da prova e para quê) podem então ser omitidas.

55. O Tribunal Geral considerou, com razão, que o imposto sobre a publicidade húngaro não apresentava tal incoerência. Assim, nos n.os 78 e seguintes do acórdão recorrido, o Tribunal Geral expõe que o regime normal é constituído pela legislação húngara na sua configuração progressiva específica, que resulta numa maior tributação das empresas com maior volume de negócios e numa tributação mais reduzida das empresas com menor volume de negócios (n.º 89). É o que decorre da lógica redistributiva associada a uma taxa de imposto progressiva (n.º 88). Por conseguinte, não é possível inferir qualquer vantagem seletiva a partir apenas da estrutura progressiva (n.º 105). Uma vez que a Comissão também não alegou nem demonstrou qualquer outra incoerência (n.os 106 e seguintes), a lei em questão não pode ser considerada um auxílio de Estado.

25 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.os 99, 102 e 106).

26 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 106).

27 V., neste sentido, também desde logo, as minhas Conclusões nos processos Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, n.os 151 e segs.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, n.os 170 e segs.), e ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, n.os 81 e segs.).

56. Os argumentos apresentados pela Comissão a este respeito no recurso não me convencem [28].

i) Imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios

57. Neste sentido, não é incoerente criar um imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios. Os argumentos apresentados pela Comissão baseiam-se todos, em última análise, na ideia de que a tributação da capacidade financeira deve assentar unicamente no lucro (ou na eficiência, isto é, na margem de lucro). Só os lucros refletem adequadamente a capacidade contributiva a tributar. Também na audiência, a Comissão alegou repetidamente que só um imposto sobre o rendimento baseado no lucro é adequado para tributar corretamente a capacidade contributiva.

58. A Comissão não tem em conta que também os lucros são um critério (fictício) para tributar de forma uniforme a capacidade contributiva. A sua dimensão indica apenas de forma limitada a capacidade contributiva real, o que é demonstrado precisamente pelo denominado debate sobre a BEPS [29]. Este debate mundial baseia-se no facto de as empresas com lucros elevados manifestamente não pagarem os impostos correspondentes, visto que estas empresas podem reduzir fortemente a base tributável («base erosion») ou transportar os lucros para países com baixas taxas de impostos («profit shifting»).

59. Uma tributação do rendimento baseada no lucro tem — tal como uma tributação do rendimento baseada no volume de negócios — as suas vantagens e desvantagens. Todavia, não cabe a uma autoridade ou a um órgão jurisdicional, mas sim um legislador democraticamente legitimado ponderá-las e assumir a correspondente responsabilidade. O legislador em matéria fiscal (no caso em apreço o legislador húngaro) pode decidir qual o imposto que considera ser o adequado. Em todo o caso, o direito dos auxílios não exige a introdução do imposto que a Comissão considera ser o mais adequado.

60. Contrariamente ao alegado pela Comissão, um imposto sobre o rendimento baseado no lucro também não é incontestavelmente preferível (nas palavras da Comissão «adequado»). Pelo contrário, os impostos sobre o rendimento baseados no volume de negócios estão a aumentar a nível mundial, como também mostra o imposto sobre os serviços digitais proposto pela Comissão [30]. Este imposto tem em conta, para a tributação das empresas, o seu volume de negócios anual. Neste aspeto, o imposto sobre a publicidade húngaro e o imposto sobre os serviços digitais previsto a nível da União não diferem.

ii) Taxa progressiva

61. Também uma taxa progressiva, enquanto tal, não representa qualquer incoerência. Assim, as taxas progressivas numa tributação dos rendimentos são bastante comuns para alcançar uma tributação segundo a capacidade financeira. Isto aplica-se tanto a uma tributação dos rendimentos baseada no lucro como a uma tributação dos rendimentos baseada no volume de negócios. Também aqui, o imposto sobre os serviços digitais proposto pela Comissão demonstra que uma estrutura de taxas progressivas é um meio comum do ponto de vista fiscal para tributar empresas com uma capacidade contributiva particularmente elevada.

28 São, mais ou menos, os mesmos argumentos que os apresentados nos processos Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), e Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 V., nomeadamente, OCDE «Action Plan on Base Erosion and Profit shifting» — que pode ser consultado em https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf — 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.»

30 Proposta de Diretiva do Conselho, relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, de 21 de março de 2018, COM(2018) 148 final.

62. A afirmação da Comissão, nas suas alegações, que o imposto sobre os serviços digitais proposto a nível da União não tem taxas progressivas, só é correta à primeira vista. Nos termos do artigo 8.º da proposta, a taxa de imposto é efetivamente uma taxa única de 3 % e é, portanto, proporcional. No entanto, a Comissão não refere que cada isenção a um imposto proporcional implica taxas médias de tributação diferentes e, deste modo, uma curva tarifária progressiva [31]. O mesmo se aplica a um limite de isenção. A curva tarifária do imposto sobre os serviços digitais baseado no volume de negócios proposto a nível da União varia, com as suas taxas de tributação (duas taxas médias de tributação), entre 0 % e 3 %, elevando-se a taxa média de tributação de 0 % para 3 % com o aumento do volume de negócios quando se ultrapassam os valores-limite. A taxa média de tributação é, portanto, também progressiva.

63. Além disso, carece igualmente de fundamento a argumentação da Comissão, segundo a qual uma estrutura de taxas progressivas só é adequada para a tributação de pessoas singulares, visto que só no caso destas últimas é que — em conformidade com a denominada teoria da utilidade marginal — o aumento dos benefícios individuais diminui com o aumento dos rendimentos. Por conseguinte, as taxas progressivas só seriam utilizadas para a tributação de pessoas singulares.

64. A Comissão esquece-se que a teoria da utilidade marginal é uma teoria económica e não uma regra de direito. Tendo em conta a impossibilidade de mensurar a «utilidade», não foi possível, até ao momento, inferir a partir desta teoria afirmações (jurídicas) vinculativas quanto à tabela de taxas correta [32]. Pelo contrário, no passado, as taxas proporcionais foram mesmo consideradas discriminatórias [33].

65. A razão pela qual as taxas progressivas — como a Comissão salienta acertadamente — são preferencialmente utilizadas na tributação das pessoas singulares reside, portanto, antes no facto de as pessoas coletivas poderem arbitrariamente evitar o efeito progressivo mediante cisões ou estruturas corporativas maiores. Todavia, este problema não torna incoerente uma tributação progressiva das empresas, que abrange tanto as pessoas singulares como as coletivas.

66. Os exemplos de tributação, enumerados e considerados injustos pela Comissão, não demonstram tão-pouco qualquer incoerência. Assim, a Comissão entende que a taxa de imposto progressiva húngara não é um meio adequado, uma vez que por um volume de negócios 10 vezes maior teria de ser pago um imposto 155 vezes superior. Porém, este exemplo — que se refere antes ao imposto sobre a publicidade húngaro na sua versão original — mostra simplesmente as consequências lógicas de uma curva fiscal progressiva. No caso do imposto sobre os serviços digitais proposto pela Comissão a nível da União, é possível encontrar resultados ainda mais extremos [34].

67. Independentemente disso, o critério da adequação é, de qualquer forma, o critério errado. Como foi acima referido (n.º 59), cabe ao legislador nacional apreciar o caráter adequado de um imposto nacional. Num caso em que o quadro de referência acaba de ser determinado, o direito dos auxílios de Estado só pode eliminar as incoerências. No entanto, o imposto sobre a publicidade húngaro implementa uma estrutura de tributação progressiva coerente.

31 V., a este respeito, desde logo, as minhas Conclusões nos processos Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, n.º 1 na nota 3), e Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, n.º 3 na nota 4).

32 V. entre outros e de forma muito concisa: Birk/Desens/Tappe (editores), *Steuerrecht*, 22.ª edição 2019, n.º 38.

33 Neste sentido, também, em 1958, o Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal, Alemanha), Acórdão de 24 de junho de 1958 — 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE n.os 8, 51 (68 e 69): «Aqui a justiça exige que, no sentido de uma igualdade equitativa, os mais eficientes economicamente paguem de imposto uma percentagem mais elevada do seu rendimento do que os economicamente mais fracos.»

34 Segundo a proposta da Comissão, uma empresa com um volume de negócios mundial superior a 750 milhões de euros, que não ultrapassa o limite de 50 milhões de euros na UE (volume de negócios exatamente de 50 milhões de euros), paga exatamente 0 euros em impostos. Uma outra empresa com um volume de negócios mundial superior a 750 milhões de euros, que ultrapassa na UE em 450 milhões de euros o limite da isenção de 50 milhões de euros, paga 15 milhões de euros em impostos. O volume de negócios dez vezes superior na UE (500 em vez de 50 milhões de euros) conduz a uma carga fiscal incrivelmente maior.

b) Conclusão

68. Por conseguinte, o Tribunal Geral negou com razão a existência de um auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. A primeira parte do primeiro fundamento de recurso é infundada, pelo que deve ser julgada improcedente.

c) A título subsidiário: critério de apreciação comum de uma vantagem seletiva

69. Mesmo que o Tribunal de Justiça não se devesse limitar a um controlo da coerência ao examinar uma lei fiscal geral como a presente, não há indícios de que o Tribunal Geral tenha cometido um erro de direito ao negar a existência do auxílio.

70. Segundo o critério de apreciação comum, há que, num primeiro momento, identificar o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa. Com base neste regime fiscal comum ou «normal», deve-se apreciar, num segundo momento, se a vantagem conferida pela medida fiscal controvertida constitui uma exceção injustificada, e, por conseguinte, se é seletiva [35].

71. Este último ponto pressupõe a existência de uma diferença de tratamento de empresas em situação comparável que não seja passível de ser justificada [36]. Assim, uma medida que constitua uma exceção à aplicação do sistema fiscal geral pode ser justificada se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que esta medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal [37]. A análise da seletividade é, no final de contas, uma análise da discriminação [38].

72. O Tribunal Geral concluiu acertadamente que a Comissão escolheu o quadro de referência errado. O quadro de referência relevante só pode ser a presente lei nacional e não uma lei hipotética ou fictícia. Qualquer outra situação permitiria à Comissão colocar-se no lugar do legislador nacional em causa e determinar o regime fiscal da sua preferência como quadro de referência.

73. Neste contexto, na parte em que a Comissão se baseia na decisão do Tribunal de Justiça no Acórdão Gibraltar, a Comissão ignora — tal como indicado *supra* nos n.os 47 e seguintes — as declarações aí feitas. O Tribunal de Justiça não criou ele próprio, de modo algum, neste acórdão, um quadro de referência fictício.

74. Como o Tribunal de Justiça já declarou [39], a escolha, pela Comissão, do quadro de referência errado implica necessariamente «que o conjunto da análise do requisito relativo à seletividade» esteja viciado. Assim, só por essa razão, a decisão negativa impugnada deve ser anulada. Por conseguinte, mesmo aplicando o critério de apreciação comum, a primeira parte do primeiro fundamento de recurso é improcedente.

35 V., a este respeito, designadamente: Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 36).

36 Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 58), v., neste sentido, Acórdãos de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 40); de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.os 64 e 65); e de 29 de abril de 2004, Países Baixos/Comissão (C-159/01, EU:C:2004:246, n.os 42 e 43).

37 Acórdãos de 18 de julho de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 22); e de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 65 e jurisprudência referida).

38 Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Bélgica/Comissão (C-270/15 P, EU:C:2016:289, n.º 29).

39 Acórdão de 28 de junho de 2018, Andres (Insolvência da Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 107).

2. Quanto às duas outras partes do primeiro fundamento de recurso

75. Com as duas outras partes do primeiro fundamento de recurso, a Comissão contesta as considerações adicionais feitas pelo Tribunal Geral e critica este último pelo facto de também no âmbito destas declarações ter sido erradamente negada a existência de um auxílio de Estado. Uma vez que, como resulta dos n.os 84 e 85 do acórdão recorrido, as declarações adicionais do Tribunal Geral se limitam a verificar se da decisão proferida pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Gibraltar não resulta uma conclusão diferente, o que já foi negado acima (n.os 47 e seguintes), não é necessário abordar as restantes partes do primeiro fundamento de recurso.

76. No entanto, o Tribunal Geral prosseguiu com a sua análise relativa à existência, não obstante, de um auxílio. É possível que, nos n.os 84 e 85, o Tribunal Geral tenha assumido, em benefício da Comissão, que, nas decisões impugnadas, a Comissão teve também em consideração o quadro de referência correto (um imposto sobre as empresas progressivo em função do volume de negócios) e, nesta base, concluiu pela existência de um auxílio. Caso contrário, não faria sentido continuar a analisar a comparabilidade das situações factuais e a justificação para a diferença de tratamento. O Tribunal Geral também negou a existência de um auxílio de Estado neste contexto. A Comissão impugna esta conclusão do Tribunal Geral com as duas restantes partes do primeiro fundamento de recurso. Na audiência, ficou claro que a Comissão criticou, em particular, o Tribunal Geral pelo facto de este ter negado a comparabilidade entre as empresas com volumes de negócios elevados e reduzidos.

a) A título subsidiário: quanto à segunda parte do primeiro fundamento de recurso — quanto à comparabilidade de empresas com maior volume de negócios e empresas com volume de negócios menor

77. Por conseguinte — e visto que na audiência as partes discutiram amplamente este assunto —, há ainda aqui que analisar, a título subsidiário, se também nesta perspetiva (aceitação do quadro de referência correto pela Comissão) o Tribunal Geral atuou corretamente ao negar a existência de uma vantagem seletiva. A Comissão considera que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito ao negar uma comparabilidade entre as empresas com um volume de negócios menor e as empresas com maior volume de negócios, uma vez que teve em conta um objetivo errado da lei (segunda parte do primeiro fundamento de recurso).

78. Esta parte do primeiro fundamento é igualmente infundada. Constituindo o imposto progressivo sobre o rendimento em função do volume de negócios o quadro de referência real, então, a aplicação coerente deste quadro de referência já não é uma exceção, que deve ser justificada de alguma forma, mas a regra.

79. Além disso, no contexto deste quadro de referência, tão-pouco é possível vislumbrar qualquer diferença de tratamento injustificável entre empresas numa situação comparável. Neste sistema de referência, pequenas e grandes empresas de publicidade distinguem-se precisamente pelo seu volume de negócios e pela capacidade financeira que dele resulta. Do ponto de vista do Estado-Membro — que neste caso manifestamente não é errado (quanto à coerência, v. *supra*, n.os 53 e seguintes) —, estas empresas não se encontram numa situação jurídica e factual comparável.

80. Pelo contrário, a Comissão parece considerar que o objetivo de um imposto, de assegurar receitas para o orçamento do Estado, implica que cada sujeito passivo seja tributado ao mesmo nível (relativo). Assim sendo, no que se refere à questão da comparabilidade, o Tribunal Geral deveria ter-se baseado unicamente no objetivo de obter receitas fiscais. À luz deste objetivo, o montante do volume de negócios é irrelevante, pelo que não seria justificável uma tributação mais baixa das empresas com volumes de negócios mais pequenos.

81. Esta argumentação não pode ser aceite. No âmbito do controlo dos auxílios de Estado, o objetivo de um imposto não pode limitar-se, à obtenção de receitas. Pelo contrário, decisivo é o objetivo específico da tributação prosseguido pelo legislador fiscal [40], o qual resulta por via interpretativa da natureza do imposto e da sua configuração. No caso de um imposto progressivo, uma tributação mais elevada, em termos absolutos e relativos, dos sujeitos passivos com uma capacidade financeira maior constitui um objetivo inerente. Por conseguinte, tal também deve ser tido em conta — como o fez corretamente o Tribunal Geral — na análise da comparabilidade.

82. No n.º 89 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral declarou a este respeito que é razoável presumir que a empresa que realiza um volume de negócios elevado possa, graças a diferentes economias de escala, ter custos proporcionalmente menores do que a que tem um volume de negócios mais modestos e, assim, pagar mais imposto. Também isto não pode ser contestado juridicamente. Com efeito, como o Tribunal de Justiça [41] já concluiu, o montante do volume de negócios pode perfeitamente constituir um indicador pertinente da capacidade contributiva em matéria fiscal.

83. Neste sentido aponta, por um lado, o facto de não ser possível obter lucros elevados sem um volume de negócios elevado e, por outro, o facto de a receita resultante de uma operação adicional (receita marginal) aumentar devido à redução dos custos fixos por unidade. Por conseguinte, não parece de modo algum indefensável que o volume de negócios consubstancie a expressão da dimensão ou da posição no mercado e que os potenciais lucros de uma empresa *também* consubstanciem a expressão da sua capacidade financeira, e que os mesmos sejam tributados nessa medida [42].

84. Como se verificou na audiência, a Comissão refletiu muito sobre a tributação correta da capacidade contributiva. Em resultado, foram corretamente identificadas as desvantagens de um imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios e apresentadas alternativas possivelmente mais adequadas. Todavia, ficou por saber o que estas considerações absolutamente profundas em matéria fiscal têm a ver com o direito dos auxílios de Estado. A Comissão também não respondeu a uma pergunta a este respeito colocada pelo Tribunal de Justiça na audiência. Pode ser que o cálculo do lucro através da comparação de ativos seja mais preciso do que a ligação ao volume de negócios líquido. No entanto, contrariamente à opinião da Comissão, o direito dos auxílios de Estado não indaga sobre o sistema fiscal mais adequado ou mais preciso, mas sim sobre o favorecimento seletivo de determinadas empresas em relação a outras na mesma situação.

85. Consequentemente, também a segunda parte do primeiro fundamento de recurso é improcedente.

b) A título subsidiário: quanto à terceira parte do primeiro fundamento de recurso: justificação de uma diferenciação

86. Com a terceira parte do primeiro fundamento de recurso, a Comissão alega que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito, visto que para justificar uma diferença de tratamento teve em conta motivos justificativos externos.

40 Neste sentido, também, o Tribunal de Justiça nos seus Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.os 48 e segs. — objetivos prosseguidos com um regime fiscal específico), de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 55 — no que se refere aos objetivos prosseguidos pela legislação); de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 85); e de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 95 — no que se refere ao regime de imposto em causa).

41 Acórdãos de 3 de março de 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, n.º 70); e de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, n.º 50).

42 V. as minhas Conclusões no processo Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, n.º 101), no processo Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, n.os 121 e segs.), e no processo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, n.º 61).

87. Esta parte do fundamento de recurso baseia-se na premissa incorreta de que existe uma diferença de tratamento entre sujeitos passivos comparáveis, dado que só então se coloca a questão de uma justificação. Uma vez que, como mencionado acima, tal não se verifica no caso em apreço, esta parte do fundamento de recurso é analisada apenas a título subsidiário para o caso de, contra todas as expectativas, o Tribunal de Justiça considerar que a existe uma situação comparável entre uma empresa de publicidade com um volume de negócios líquido anual de, por exemplo, 50 000 euros/HUF e uma empresa de publicidade com um volume de negócios líquido anual de, por exemplo, 20 milhões de euros/HUF.

88. Seria então necessário analisar se o Tribunal Geral considerou, incorretamente, justificada a diferença de tratamento resultante da diferença da taxa média de um imposto progressivo. Contrariamente à posição da Comissão, para a justificação de uma diferença de tratamento devem ter-se igualmente em conta outros motivos justificativos para além dos puramente fiscais. Neste sentido, também há motivos razoáveis que não pertencem ao direito fiscal e que podem justificar uma diferenciação, conforme foi confirmado no processo ANGED, por exemplo, quanto aos motivos de proteção do ambiente e ordenamento do território, no que diz respeito a um imposto sobre estabelecimentos comerciais individuais [43].

89. No caso em apreço, o Tribunal Geral não teve em conta quaisquer motivos justificativos incorretos. Nos n.os 89 e 90 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral considerou a diferença da taxa de imposto média justificada à luz do princípio da tributação em função da capacidade contributiva e da redistribuição da carga fiscal, assim também prosseguida, entre os sujeitos passivos com maior capacidade contributiva e os sujeitos passivos com menor capacidade contributiva.

90. Isto não pode ser objeto de contestação do ponto de vista jurídico. Também não se pode afirmar que a progressividade da taxa do imposto sobre a publicidade húngaro não encontra o seu motivo na própria lei fiscal concreta, mas prossegue objetivos que lhe são externos, isto é, alheios [44]. O montante do volume de negócios indicia (de uma forma que não é, pelo menos, manifestamente errada) uma certa capacidade financeira. Neste sentido, o volume de negócios — tal como a própria Comissão demonstra com a proposta de imposto sobre os serviços digitais [45] — também pode ser considerado um indicador (um pouco mais grosseiro) de um maior poder económico, ou seja, de uma maior capacidade financeira.

91. Além disso, a abordagem baseada no princípio do Estado social — que a União reconhece no artigo 3.º, n.º 3, TUE — também justifica uma taxa progressiva de imposto que onera mais os sujeitos passivos com maior capacidade financeira, mesmo em termos relativos, do que os que têm menor capacidade contributiva. O mesmo também se aplica a um imposto que também abranja pessoas singulares, tal como acontece no caso em apreço.

92. A alegação da Comissão de que o Tribunal Geral desrespeitou, no n.º 106 do acórdão recorrido, o ónus da prova, também não faz sentido. Baseia-se na visão incorreta de que os impostos progressivos em função do volume de negócios constituem *per se* auxílios que necessitam de justificação.

3. Conclusão

93. Consequentemente, o primeiro fundamento de recurso da Comissão é improcedente na sua totalidade.

43 Acórdãos de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.os 40 e segs.); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, n.os 45 e segs.); e de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.os 52 e segs.).

44 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 70).

45 Proposta de Diretiva do Conselho, relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, de 21 de março de 2018 COM(2018) 148 final.

B. Quanto ao segundo fundamento de recurso: interpretação errada do artigo 107.º, n.º 1, TFUE no que respeita à possibilidade de tomar em consideração os prejuízos no primeiro ano

94. O segundo fundamento de recurso refere-se à alegação de um erro de direito na aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE pelo facto de o Tribunal Geral, erradamente, não ter considerado como vantagem seletiva a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos no primeiro ano.

95. No n.º 118 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral declarou que mesmo que não decorram da própria natureza, ou seja, do objetivo do regime fiscal de referência, certas modulações de um imposto, que têm em conta situações especiais, não devem ser vistas como constitutivas de uma vantagem seletiva se essas disposições não contrariarem o objetivo do imposto em questão e não forem discriminatórias.

96. Esta conclusão é conforme com a jurisprudência do Tribunal de Justiça. A jurisprudência estabeleceu a premissa de que a norma tributária não é seletiva se for indistintamente aplicável a todos os operadores económicos [46]. Além disso, o facto de uma norma tributária só beneficiar as empresas que cumpram os seus requisitos — neste caso, a existência de prejuízos no ano anterior — também não permite concluir pela seletividade desse regime [47].

97. Pelo contrário, deve existir — com base no quadro de referência correto — uma diferença de tratamento de empresas em situação comparável que não seja passível de ser justificada [48]. Uma medida que constitua uma exceção à aplicação do sistema fiscal geral pode ser justificada se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que esta medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou orientadores do seu sistema fiscal [49], sendo que também há motivos razoáveis que não pertencem ao direito fiscal e que podem justificar uma diferenciação em matéria fiscal nesse sentido [50].

1. Parte ou exceção do sistema de referência?

98. No que diz respeito a uma lei fiscal geral, é sobretudo difícil determinar o quadro de referência (muitas vezes designado também como sistema de referência), uma vez que o imposto em questão foi criado pela lei objeto da análise. Do ponto de vista da Comissão, como sistema de referência deve ter-se em conta uma tributação baseada no volume de negócios sem possibilidade de tomar em consideração os prejuízos. Por sua vez, a Hungria e provavelmente também o Tribunal Geral consideram a própria lei recém-introduzida como o sistema de referência. Este consiste, portanto, num imposto baseado no volume de negócios com possibilidade de tomar em consideração os prejuízos no primeiro ano de aplicação do imposto recém-introduzido.

46 V., designadamente, Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.ºs 53 e segs.); de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23); de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 39); de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 73); e de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 35).

47 V., neste sentido, entre outros, Acórdãos de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 24); de 28 de junho de 2018, Andres (Insolvência da Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 94); de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 59); e de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 42).

48 Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 58), v., neste sentido, Acórdãos de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 40); de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.ºs 64 e 65); e de 29 de abril de 2004, Países Baixos/Comissão (C-159/01, EU:C:2004:246, n.ºs 42 e 43).

49 Acórdãos de 18 de julho de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 22); e de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 65 e jurisprudência referida).

50 V. Acórdãos de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.ºs 40 e segs.); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, n.ºs 45 e segs.); e de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.ºs 52 e segs.), nos quais esta circunstância se confirmou quanto aos motivos de proteção do ambiente e ordenamento do território no contexto de um imposto sobre estabelecimentos comerciais individuais.

99. Neste último caso, proceder-se-ia apenas a uma apreciação da coerência da lei fiscal nacional (v., a este respeito, para mais pormenores, *supra*, n.os 53 e seguintes). No primeiro caso, seria determinante verificar se os sujeitos passivos com prejuízos e os sujeitos passivos sem prejuízos se encontram numa situação comparável e, em caso afirmativo, se o Estado-Membro em causa pode demonstrar que a exceção é justificada. Para o fazer no entender da Comissão, apenas poderia invocar certos motivos justificativos.

100. No entanto, não é possível responder de forma suficientemente clara à questão de saber se a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos deve ser entendida como parte ou como exceção do sistema de tributação ou como exceção a este sistema. Num sistema de imposto sobre o rendimento baseado no lucro, seria pacífico considerar a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos como parte do sistema de tributação. Num imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios, poder-se-ia perfeitamente considerá-lo, como a Comissão, uma exceção ao sistema. Por outro lado, o legislador húngaro utilizou esta «exceção» como ponto de partida para o primeiro ano do seu sistema de imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios. Deste modo, esta exceção faz também, desde o início, parte integrante do sistema.

101. A razão que subjaz ao regime nacional em questão é, em última análise, reduzir os impactos de um imposto sobre o rendimento baseado no volume de negócios sobre as empresas, que, apesar do elevado volume de negócios no ano da introdução do imposto, registaram prejuízos no ano anterior e são agora confrontadas no ano em curso com um novo imposto independente do lucro. Isto não é mais do que uma disposição transitória, como também sustenta a Hungria, para reduzir, por razões de proporcionalidade, os impactos específicos do imposto sobre a publicidade no primeiro exercício fiscal, especialmente atendendo ao facto de que o imposto sobre a publicidade foi introduzido no ano em curso.

102. Numa análise mais aprofundada, esta disposição transitória tem de certa maneira em linha de conta as inquietações da Comissão. No contexto do primeiro fundamento de recurso (taxa progressiva), a Comissão sempre defendeu que um imposto baseado no volume de negócios é inadequado para tributar os sujeitos passivos em função da capacidade financeira, visto que mesmo empresas com elevados volumes de negócios poderão obter apenas lucros reduzidos e, não obstante, ter de pagar impostos. Neste caso, a falta de capacidade contributiva do ano anterior é tida proporcionalmente em consideração no primeiro ano de aplicação do imposto.

103. Essencialmente, com a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos, que se limita ao primeiro exercício fiscal, verifica-se durante um período de tempo limitado (isto é, transitório) uma coordenação entre dois sistemas fiscais, nomeadamente o imposto sobre as sociedades ou imposto sobre o rendimento baseado no lucro e o imposto sobre a publicidade baseado no volume de negócios (isto é, independente do lucro). Porém, tenho uma certa dificuldade em qualificar uma coordenação entre dois sistemas fiscais prevista por lei como exceção a um sistema de referência. Pelo contrário, esta é parte integrante do sistema de referência (coordenado).

104. Uma tal coordenação existe também no sistema de tributação das sociedades na Hungria. Neste caso, o imposto sobre a publicidade pode — como a Hungria sustentou — ser deduzido do valor tributável do imposto sobre as sociedades. É evidente que só as empresas que também têm lucros «beneficiam» desta situação. Todavia, no sistema de tributação das sociedades, não é manifestamente possível entender esta situação como uma exceção que deve ser justificada. Não vislumbro por que razão o mesmo não é aplicável a uma disposição de coordenação — ainda que esta só produza efeitos durante um ano — no sistema do imposto sobre a publicidade. Acresce que — como a Hungria alega — a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos destina-se a compensar a «desvantagem» das empresas com prejuízos, que, na ausência de lucro, não podem deduzir, para efeitos de redução dos lucros, o imposto sobre a publicidade no âmbito do imposto sobre as sociedades ou do imposto sobre o rendimento.

105. Uma vez que a decisão de considerar a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos como parte integrante do sistema de referência ou como exceção do sistema de referência depende, por um lado, decisivamente, da compreensão do direito nacional e por outro, em grande medida, do nível que é tomado como ponto de partida, o alcance da análise de uma vantagem seletiva não deve depender dessa classificação. Pelo contrário, a análise deve ser efetuada de forma uniforme para poder deixar esta delimitação em aberto.

2. Apreciação da coerência também no caso de exceções ao sistema de referência

106. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça proceda apenas a uma apreciação da coerência das regras gerais dentro de uma lei fiscal à luz da soberania fiscal dos Estados-Membros em ambos os casos (seja agora como parte do sistema de referência que acaba de ser criado ou como exceção dentro do sistema de referência). Com efeito, diferenciações gerais, que são indistintamente aplicáveis a todos [51] e abrangem apenas os sujeitos passivos que preencham os requisitos [52] e se encontrem dentro de um sistema de imposto coerente, normalmente não podem constituir uma vantagem seletiva [53]. Neste sentido, diferenciações gerais de uma lei fiscal só constituem medidas seletivas, quando, do ponto de vista do objetivo da lei, não assentam numa base racional, sendo, portanto, inexplicáveis.

107. Em conformidade com este critério de apreciação menos rigoroso, só se pode considerar que se verifica uma vantagem seletiva quando, por um lado, a medida (no presente caso, a possibilidade de tomar em consideração os prejuízos) introduz diferenciações entre operadores económicos, que deixaram de ser compreensíveis. Será esse o caso, por exemplo, se os sujeitos passivos, à luz do objetivo prosseguido pelo regime fiscal do referido Estado-Membro, se encontrarem numa situação factual e jurídica manifestamente comparável [54].

108. Por outro lado, mesmo nos casos em que se verifica este pressuposto, segundo jurisprudência assente o favorecimento pode ser justificado pela natureza ou pelos objetivos gerais do sistema em que se insere. É o que sucede, em particular, quando a norma tributária deriva diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal nacional [55] que, com base na autonomia fiscal do Estado-Membro, devem simplesmente ser compreensíveis no âmbito do controlo da coerência. Além disso, também há motivos compreensíveis não fiscais que podem justificar uma diferenciação, conforme foi confirmado no processo ANGED, por exemplo, quanto aos motivos de proteção do ambiente e ordenamento do território, no que diz respeito a um imposto sobre estabelecimentos comerciais individuais [56].

51 V., a este respeito, Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.os 53 e segs.); de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 23); de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 39); de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 73); e de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 35).

52 V., a este respeito, designadamente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 36).

53 V., a este respeito, desde logo, as minhas Conclusões no processo Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, n.º 150).

54 V. Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Aer Lingus e Ryanair Designated Activity (C-164/15 P e C-165/15 P, EU:C:2016:990, n.º 51); de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 54); de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.os 49 e 58); de 9 de outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.º 35); de 18 de julho de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 19); de 29 de março de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 42); e de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 49).

55 \ V. Acórdãos de 18 de julho de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 22); e de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.os 65 e 69); v., neste sentido, designadamente também Acórdãos de 9 outubro de 2014, Ministerio de Defensa e Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, n.os 42 e 43); de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 145); de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 42); e de 2 de julho de 1974, Itália/Comissão (173/73, EU:C:1974:71, n.º 33).

56 Acórdãos de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.os 40 e segs.); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, n.os 45 e segs.); e de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.os 52 e segs.).

109. O Tribunal Geral procedeu a esse controlo da coerência. O Tribunal Geral analisou corretamente se a norma é discriminatória ou se pode ser explicável à luz do sistema fiscal (portanto, se não é contrária ao objetivo do imposto em causa). Uma vez que o facto de existirem prejuízos no ano anterior constitui um critério objetivo e que as empresas com prejuízos e as que obtiveram lucros no ano anterior se distinguem no que respeita à capacidade de poder suportar um imposto adicional independente do lucro, o Tribunal Geral negou corretamente, no n.º 122 do acórdão recorrido, a existência de uma vantagem seletiva.

110. Em sentido contrário, a Comissão pretende deduzir o efeito discriminatório simplesmente do facto de que, quando a lei foi adotada em meados de 2014, já se tinha estabelecido quais as empresas que sofreram prejuízos em 2013, este argumento não convence. Por um lado, isto pressupõe que, na Hungria, as declarações fiscais em causa devem ser apresentadas até essa data, o que depende do direito fiscal processual nacional e subtrai-se ao conhecimento do Tribunal de Justiça. Por outro, o legislador teria de já ter conhecimento destes números, o que é bastante improvável. Ao longo de todo o processo, nada sugere que esta norma se destina a «favorecer» especificamente determinadas empresas.

111. Também não convence o argumento da Comissão de que uma tomada em consideração dos prejuízos é incompatível com um imposto baseado no volume de negócios e independente do lucro. Uma disposição transitória que, por razões de proporcionalidade, atenua o impacto específico do imposto sobre a publicidade independente do lucro no primeiro exercício fiscal para empresas que sofreram prejuízos no ano anterior, não é incompatível. Tal como acima referido (v. *supra*, n.ºs 103 e seguintes), está em causa a coordenação compreensível de dois sistemas de tributação durante um período transitório.

112. Deduzir uma discriminação do facto de que a tomada em consideração dos prejuízos tem apenas lugar no primeiro ano de aplicação do imposto sobre a publicidade e não nos anos subsequentes, como o procura fazer a Comissão, ignora o objetivo de uma disposição transitória. Tal disposição destina-se *per se* a um período de tempo limitado. Além disso, no n.º 123 do acórdão recorrido, o Tribunal Geral considerou corretamente que o princípio da periodicidade no direito fiscal permite regras diferentes para diferentes períodos fiscais. Neste sentido, as situações existentes em diferentes períodos fiscais não são comparáveis.

113. Também não convence a posição da Comissão de que as empresas com lucros e as empresas com prejuízos no ano anterior são comparáveis em todos os aspetos no que respeita ao objetivo do imposto sobre a publicidade. O objetivo do imposto sobre a publicidade estruturado de forma progressiva consiste — como foi referido *supra* nos n.ºs 55 e seguintes. — numa certa redistribuição da carga fiscal em função da capacidade financeira, que é determinada pelo volume de negócios. A assunção feita pelo legislador húngaro de que as empresas com prejuízos no ano anterior são mais afetadas, devido a uma liquidez menor ou a reservas financeiras mais baixas, por um imposto independente do lucro do que as empresas com lucros no ano anterior, é plausível. Do ponto de vista do Estado-Membro — que não é manifestamente errado —, estas empresas não se encontram numa situação factual e jurídica comparável.

3. A título subsidiário: justificação da possibilidade de tomar em consideração os prejuízos

114. Além disso, um tratamento diferente também seria justificado com base em situações iniciais diferentes de ambos os grupos de referência no primeiro ano de aplicação do imposto sobre a publicidade.

115. É apenas decisiva — conforme o Tribunal de Justiça também salientou no Acórdão World Duty Free [57] — a análise da respetiva desigualdade de tratamento, tendo em vista o objetivo prosseguido pela lei. No entanto, nesse caso, não são apenas tidos em conta os objetivos expressamente referidos na lei nacional, mas também os objetivos que se podem retirar da lei nacional através da interpretação [58]. Caso contrário, seria apenas tomada como referência a técnica legislativa, apesar de, no direito dos auxílios de Estado, as medidas estatais deverem ser apreciadas em função dos respetivos efeitos e independentemente das técnicas legislativas utilizadas [59].

116. A atenuação dos impactos do imposto independente do lucro recentemente introduzido sobre as empresas sem lucros no ano anterior é objetivamente justificada à luz dos objetivos do imposto sobre a publicidade. A questão de saber se se trata de um objetivo fiscal interno ou um objetivo externo não tem de ser respondida, dado que — como foi acima referido nos n.os 88 e seguintes — esta questão não é relevante. O objetivo consiste em atenuar, para as empresas que sofreram prejuízos no ano anterior, as dificuldades resultantes de um imposto adicional. Assim, tem-se em conta a capacidade reduzida do sujeito passivo para pagar um imposto adicional independente do lucro.

4. Conclusão

117. A possibilidade de tomar em consideração os prejuízos no primeiro exercício fiscal é compreensível e não arbitrária. Por conseguinte, a diferença de tratamento das empresas, que daí resulta no primeiro ano de aplicação do imposto sobre a publicidade não constitui uma vantagem seletiva. Não se pode considerar que o Tribunal Geral tenha cometido qualquer erro de direito a este respeito. Por conseguinte, o segundo fundamento de recurso da Comissão é igualmente improcedente.

VI. Quanto às despesas

118. Nos termos do artigo 184.º, n.º 2, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, se o recurso for julgado improcedente, o Tribunal de Justiça decidirá sobre as despesas. Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, aplicável aos processos de recursos de decisões do Tribunal Geral por força do seu artigo 184.º, n.º 1, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão sido vencida, há que condená-la nas despesas.

119. Nos termos do artigo 184.º, n.º 1, conjugado com o artigo 140.º, n.º 1, a República da Polónia, enquanto interveniente, suporta as suas próprias despesas.

VII. Conclusão

120. Em face do exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que decida do seguinte modo:

1) É negado provimento ao recurso da Comissão.

2) A Comissão Europeia suporta as suas próprias despesas e as despesas da Hungria.

57 Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.os 54, 67 e 74).

58 Neste sentido, igualmente, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 45); noutro sentido ainda Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.os 52, 59 e 61) — apesar de o tributo também assentar numa conceção de tributação em função da capacidade contributiva, o Tribunal de Justiça só analisou os motivos «proteção do ambiente» e «ordenamento do território», alheios ao direito fiscal, que eram expressamente referidos no preâmbulo.

59 Acórdãos de 28 de junho de 2018, Andres (Insolvência da Heitkamp BauHolding)/Comissão (C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 91); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 47); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-234/16 e C-235/16, EU:C:2018:281, n.º 40); de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16 e C-237/16, EU:C:2018:291, n.º 35); e de 22 de dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão (C-487/06 P, EU:C:2008:757, n.º 89).

3) A República da Polónia suporta as suas próprias despesas.