



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 13 juin 2019¹

Affaire C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.
contre
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[demande de décision préjudicielle formée par le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(tribunal administratif et du travail de Budapest, Hongrie)]

« Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Aides – Système de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Impôt lié au chiffre d'affaires applicable aux entreprises de télécommunications – Effet défavorable d'un barème fiscal progressif à l'égard des entreprises étrangères – Discrimination indirecte – Justification d'un impôt progressif fondé sur le chiffre d'affaires – Avantage illégalement donné aux petites entreprises par un barème fiscal progressif – Nature d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 401 de la directive TVA »

I. Introduction

1. Dans le cadre de la présente procédure, la Cour a à connaître de questions de droit fiscal et de droit des aides d'État qui revêtent une importance particulière, et ce également pour la taxe sur les services numériques fondée sur le chiffre d'affaires² actuellement proposée par la Commission européenne. En effet, l'affaire qui nous occupe pose elle aussi la question de savoir si l'imposition du revenu d'une entreprise fondée sur son chiffre d'affaires constitue déjà une taxe sur le chiffre d'affaires ou s'il s'agit d'un impôt direct sur le revenu.

2. De plus, la Cour a à nouveau³ à connaître de la question d'une discrimination indirecte produite par une réglementation fiscale, la discrimination en cause ne pouvant cette fois être déduite que du barème progressif de cette réglementation. Enfin, la Cour doit déterminer si l'imposition progressive d'entreprises économiquement plus fortes constitue aussi une aide illégale en faveur des autres entreprises.

¹ Langue originale : l'allemand.

² Proposition de directive du Conseil 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].

³ Voir 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) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291), et du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

3. L'effet de redistribution généralement recherché par un barème fiscal progressif conduit en soi à imposer plus lourdement les personnes économiquement plus fortes et donc à les désavantager par rapport aux personnes économiquement plus faibles. Étant donné que les premières ont tendance à exercer leurs activités au-delà des frontières, l'on pourrait y voir une discrimination indirecte à leur encontre, surtout si la progressivité est utilisée de manière ciblée pour viser les entreprises étrangères économiquement plus fortes.

4. En somme, la Cour doit se prononcer sur l'admissibilité au regard du droit de l'Union d'un barème fiscal progressif combiné à un abattement de base⁴, sachant que celui-ci, historiquement, s'est développé dans de nombreux États membres, y est considéré comme nécessaire du point de vue de l'État social et y est donc appliqué également dans le cadre de l'imposition du revenu. En outre, ce sont également un barème fiscal progressif et un abattement de base qui sous-tendent les taxes sur les services numériques, celle qui est prévue à l'échelle de l'Union et celles qui ont déjà été introduites dans plusieurs États membres.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. L'article 401 de la directive 2006/112/CE⁵ (ci-après la « directive TVA ») est ainsi libellé :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière ».

B. Le droit hongrois

6. L'affaire au principal se situe dans le contexte de l'egyés ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (loi XCIV de 2010 relative à l'impôt spécial grevant certains secteurs, ci-après la « loi relative à l'impôt spécial »), qui, pour les années 2010 à 2012, prévoyait un impôt spécial fondé sur le chiffre d'affaires pour les entreprises opérant dans certains secteurs.

7. Le préambule de la loi relative à l'impôt spécial est ainsi libellé :

« Dans le cadre du redressement de l'équilibre budgétaire, le Parlement institue la loi ci-après, relative à l'instauration d'un impôt spécial à la charge des contribuables dont la capacité à contribuer aux charges publiques est supérieure à l'obligation fiscale générale. »

8. L'article 1^{er} de la loi relative à l'impôt spécial contient les dispositions explicatives suivantes :

« Au sens de la présente loi, on entend par : [...] »

4 Un taux d'imposition proportionnel combiné à un abattement de base entraîne également un effet progressif de l'impôt. Le taux d'imposition moyen pour un impôt proportionnel de 10 % et un abattement de base de 10 000 euros, notamment, est exactement de 0 % pour un revenu de 10 000 euros, exactement de 5 % pour un revenu de 20 000 euros, et exactement de 9 % pour un revenu de 100 000 euros.

5 Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2. Activité de télécommunications : la prestation de services de communication électronique au sens du Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (loi C de 2003 sur la communication électronique) [...] ».

9. L'article 2 de la loi relative à l'impôt spécial est ainsi libellé :

« Sont soumis à l'impôt :

- a) le commerce de détail en magasin ;
- b) les activités de télécommunications, ainsi que
- c) la fourniture d'énergie ».

10. L'article 3 de la loi relative à l'impôt spécial définit les assujettis de la manière suivante :

« 1) Les assujettis sont les personnes morales, les autres organisations au sens du code général des impôts et les travailleurs indépendants exerçant une activité soumise à l'impôt au sens de l'article 2 ;

2) Sont également soumis à l'impôt les organisations et les particuliers non-résidents, pour les activités soumises à l'impôt, visées à l'article 2, dès lors qu'ils les exercent sur le marché intérieur par l'intermédiaire de filiales. »

11. En vertu de l'article 4, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt spécial, la base imposable est :

« le chiffre d'affaires net des assujettis résultant des activités visées à l'article 2, durant l'exercice fiscal ».

12. L'impôt spécial présente une structure de taux d'imposition progressive. En vertu de l'article 5, sous b), de la loi relative à l'impôt spécial,

« En cas d'exercice d'une activité visée à l'article 2, sous b), le taux est de 0 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui ne dépasse pas 500 millions de forints [(HUF) (environ 1 534 000 euros)], de 4,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 500 millions et 5 milliards [de HUF (environ 15 340 000 euros)], et de 6,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui dépasse 5 milliards de [HUF (environ 15 340 000 euros)] ».

13. L'article 7 de cette loi définit les conditions dans lesquelles l'impôt spécial s'applique aux entreprises dites liées :

« L'impôt des assujettis qualifiés d'entreprise liée au sens de la loi [n° LXXXI de 1996] relative à l'impôt sur les sociétés et les dividendes doit être déterminé en totalisant les chiffres d'affaires nets provenant des activités visées à l'article 2, sous a) et b), exercées par des assujettis entretenant des relations d'entreprise liée, et le montant obtenu en appliquant le taux défini à l'article 5 à ce total doit être divisé entre les assujettis proportionnellement à leurs chiffres d'affaires nets respectifs provenant des activités visées à l'article 2, sous a) et b), par rapport au chiffre d'affaires net total provenant des activités visées à l'article 2, sous a) et b), réalisé par tous les assujettis liés. »

III. Le litige au principal

14. La partie requérante au principal, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (ci-après « Vodafone »), est une société anonyme de droit hongrois. Elle a pour actionnaire unique la société Vodafone Europe BV, enregistrée aux Pays-Bas.

15. L'activité principale de la partie requérante se situe sur le marché des télécommunications. Selon la juridiction de renvoi, au cours des années litigieuses, elle était, en importance, la troisième entreprise sur le marché hongrois des télécommunications.

16. Dans le cadre d'un contrôle fiscal a posteriori effectué auprès de la partie requérante pour la période comprise entre le 1^{er} avril 2011 et le 31 mars 2015, l'administration fiscale a déterminé une différence fiscale de 8 371 000 HUF (environ 25 682 euros) à la charge de celle-ci ; elle a également imposé à la partie requérante des intérêts de retard et des amendes. La réclamation formée contre l'avis en cause n'ayant été que partiellement accueillie, la partie requérante a saisi la juridiction de renvoi d'un recours.

17. La juridiction de renvoi nourrit des doutes à l'égard de l'impôt spécial compte tenu des caractéristiques du marché hongrois des télécommunications. Ces doutes résident dans le fait que, selon la juridiction de renvoi, « seul le chiffre d'affaires des assujettis qui appartiennent à des ressortissants hongrois se voient en substance appliquer le taux le plus bas dans sa totalité, tandis que seules les filiales hongroises de sociétés mères étrangères paient l'impôt au taux prévu pour la tranche la plus élevée du chiffre d'affaires, de sorte que c'est sur la base de la tranche la plus élevée que les assujettis relevant de la tranche de chiffres d'affaires la plus élevée paient la partie déterminante de l'impôt spécial payé par eux ».

18. Toutefois, les documents soumis à la Cour par la Commission et par la Hongrie ne confirment pas pleinement cette déclaration de la juridiction de renvoi. Selon ceux-ci, au cours de la première année (2010), des seize entreprises concernées, six entreprises qui n'étaient pas contrôlées par des étrangers étaient quand même soumises au taux d'imposition le plus élevé. D'autres données statistiques indiquent que, en tout état de cause, les entreprises étrangères ne sont pas les seules à être affectées. De même, il ressort des statistiques que relèvent du taux d'imposition moyen également des entreprises détenues par des actionnaires étrangers.

19. En outre, la juridiction de renvoi rappelle qu'en 2012 la Commission a ouvert contre la Hongrie une procédure d'infraction, à laquelle il a cependant été mis fin en 2013. La Commission a expliqué que la loi relative à l'impôt spécial n'était déjà plus en vigueur et qu'elle n'était donc plus applicable pour l'année 2013.

IV. La demande de décision préjudicielle et la procédure devant la Cour

20. Par une décision du 23 novembre 2017, parvenue le 6 février 2018, la juridiction de renvoi a décidé d'engager une procédure préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE et a saisi la Cour des questions suivantes :

- « 1) Faut-il interpréter les dispositions des articles 49, 54, 107 et 108 TFUE en ce sens qu'elles font obstacle à une mesure nationale dans le cadre de laquelle la réglementation nationale (loi portant assujettissement à l'impôt spécial sur les télécommunications) a pour effet que la charge fiscale effective est supportée par des contribuables détenus par des capitaux étrangers et cet effet est-il indirectement discriminatoire ?
- 2) Les articles 107 et 108 TFUE font-ils obstacles à une réglementation nationale qui prévoit une obligation de paiement d'un impôt à taux progressif grevant le chiffre d'affaires, et cette obligation est-elle indirectement discriminatoire, lorsqu'elle a pour effet que la charge fiscale effective, et dans les tranches les plus élevées, est supportée de façon déterminante par des contribuables détenus par des capitaux étrangers, et cette mesure doit-elle être qualifiée d'aide d'État prohibée ?

3) Faut-il interpréter l'article 401 de la directive TVA en ce sens qu'il fait obstacle à une réglementation nationale qui a pour résultat une discrimination entre contribuables étrangers et contribuables nationaux, et l'impôt spécial doit-il être qualifié de taxe ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire doit-il être qualifié de taxe sur le chiffre d'affaires compatible avec la directive TVA, ou est-il incompatible avec ladite directive ? »

21. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, des observations écrites sur ces questions ont été présentées par Vodafone, la Hongrie, la République tchèque, la République de Pologne et la Commission. Celles-ci – à l'exception de la République tchèque – et la République fédérale d'Allemagne ont participé à l'audience du 18 mars 2019.

V. Analyse juridique

22. La demande de décision préjudicielle porte sur la compatibilité de la loi hongroise relative à l'impôt spécial avec le droit de l'Union.

23. La question de la conformité au droit de l'Union se pose à la lumière de la structure concrète de l'impôt spécial. D'une part, la base imposable est fondée non pas sur les bénéfices, mais sur le chiffre d'affaires net des entreprises imposables. D'autre part, cet impôt présente une structure de taux d'imposition progressifs. Une distinction est faite entre trois tranches différentes, qui sont soumises à trois taux d'imposition différents : un taux d'imposition de 0 % est prélevé sur le montant du chiffre d'affaires net n'excédant pas 500 millions de HUF (environ 1 534 000 euros) ; un taux d'imposition de 4,5 % est prélevé sur le montant du chiffre d'affaires net excédant 500 millions de HUF (environ 1 534 000 euros) mais ne dépassant pas 5 milliards de HUF (environ 15 340 000 euros) ; un taux d'imposition de 6,5 % est perçu sur le montant du chiffre d'affaires net dépassant 5 milliards de HUF (environ 15 340 000 euros).

24. Dans ce contexte, la juridiction de renvoi demande si un impôt du type décrit est contraire aux articles 49 et 54 TFUE (voir section B), aux articles 107 et 108 TFUE (voir section C) ainsi qu'à l'article 401 de la directive TVA (voir section A). Il convient de répondre d'abord à la troisième question préjudicielle afin de déterminer préalablement quel caractère présente le présent impôt fondé sur le chiffre d'affaires. Si cet impôt relevait déjà de l'interdiction prévue à l'article 401 de la directive TVA, il n'y aurait en tout état de cause pas lieu de répondre aux deux autres questions.

A. Sur la troisième question préjudicielle : violation de l'article 401 de la directive TVA

25. L'article 401 de la directive TVA précise que celle-ci ne fait pas obstacle à l'introduction par les États membres d'impôts n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires. Dans ce contexte, la juridiction de renvoi demande si l'impôt spécial fondé sur le chiffre d'affaires applicable aux entreprises de télécommunications doit être qualifié de taxe ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires. Si tel était le cas, l'article 401 de la directive TVA ferait obstacle à l'introduction par la Hongrie d'un tel impôt.

26. La Cour souligne dans une jurisprudence constante qu'aux fins de l'interprétation de l'article 401 de la directive TVA l'impôt en cause doit être situé dans son contexte législatif⁶.

⁶ Arrêts du 8 juin 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 et C-390/97, EU:C:1999:285, points 13 à 20) ; du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 18), et du 7 août 2018, Viking Motors e.a. (C-475/17, EU:C:2018:636, points 29 et suiv.).

27. Il ressort des considérants de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires⁷ que l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit permettre d'établir un marché commun comportant une concurrence non faussée et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur, en éliminant les différences d'impositions fiscales susceptibles de fausser la concurrence et d'entraver les échanges⁸. Un tel système commun de TVA a été introduit par la directive TVA⁹.

28. Le principe du système commun de TVA consiste à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition¹⁰. Ainsi que le souligne la Cour, cette taxe n'est supportée, en définitive, que par le consommateur final¹¹.

29. Afin de créer des conditions identiques pour la taxation d'une même opération quel que soit l'État membre dans lequel celle-ci est effectuée, le système commun de taxe sur la valeur ajoutée devait remplacer les taxes sur le chiffre d'affaires en vigueur dans les différents États membres. Pour les mêmes raisons, l'article 401 de la directive TVA n'autorise le maintien ou l'introduction par un État membre d'impôts, de droits et de taxes sur les livraisons de biens, les prestations de services et les importations que s'ils n'ont pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires.

30. La Cour a jugé, à cet égard, que doivent, en tout cas, être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA les impôts qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA, même s'ils ne sont pas en tous points identiques à celle-ci¹².

31. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la TVA présente quatre caractéristiques essentielles : 1) l'application générale de la taxe sur les transactions ayant pour objet des biens ou des services ; 2) la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit ; 3) la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment ; 4) la déduction de la taxe due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus, de telle sorte que la taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur¹³.

32. Or, d'une part, l'impôt spécial hongrois vise non pas tout chiffre d'affaires, mais seulement le chiffre d'affaires spécifique des entreprises de télécommunications. Il s'agit donc non pas d'une taxe (générale) sur le chiffre d'affaires au sens du premier critère, mais tout au plus d'un droit d'accise spécial qui, actuellement, n'est interdit aux États membres que dans les conditions énoncées à l'article 1^{er}, paragraphes 2 et 3, de la directive 2008/118/CE¹⁴.

7 JO 1967, 71, p. 1301.

8 Arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 19).

9 Tout d'abord par la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303), puis par la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

10 Arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 21).

11 Arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 22, in fine).

12 Arrêts du 31 mars 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, points 11 et 14) ; du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, EU:C:2004:252, point 32) ; du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 26), et du 7 août 2018, Viking Motors e.a. (C-475/17, EU:C:2018:636, point 37).

13 Arrêts du 7 mai 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, point 12) ; du 8 juin 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 et C-390/97, EU:C:1999:285, point 21), et du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 28).

14 Directive du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

33. D'autre part, l'impôt spécial hongrois n'est pas destiné à être répercuté sur le consommateur (quatrième critère). Ce dernier critère ne saurait être retenu sur la seule base du fait que le prix des biens ou des services a été calculé en incluant la charge probable de cet impôt. En effet, tel est plus ou moins le cas pour toute charge fiscale pesant sur une entreprise. Au contraire, lorsque, comme pour l'impôt spécial hongrois applicable aux entreprises de télécommunications ici en cause, ce n'est pas le consommateur qui est le débiteur fiscal, il faut que l'impôt soit destiné à être répercuté concrètement sur celui-ci.

34. Cela supposerait que le montant de l'impôt soit fixé au moment de l'exécution de l'opération (c'est-à-dire au moment de la livraison au consommateur), comme c'est le cas pour la TVA. Toutefois, étant donné que ce montant ne peut être calculé qu'à la fin de l'année et qu'il dépend du montant du chiffre d'affaires annuel, l'entreprise de télécommunications prestataire ne connaît pas encore, au moment de l'exécution de la prestation, la charge fiscale qui doit, le cas échéant, être répercutée, tout au moins n'en connaît-elle pas exactement le montant¹⁵. En particulier, si la valeur seuil inférieure n'est pas atteinte à la fin de l'année, il n'existe pas d'impôt à répercuter sur le consommateur. À cet égard, il n'y a pas non plus d'impôt *destiné à être répercuté*.

35. Au contraire, il ressort de l'impôt spécial hongrois applicable aux entreprises de télécommunications tel qu'il est conçu que celles-ci doivent être imposées directement, comme le souligne à juste titre la Hongrie. Selon le préambule de la loi relative à l'impôt spécial, la capacité de celles-ci à contribuer aux charges publiques est censée être supérieure à l'obligation fiscale générale (il convient vraisemblablement d'entendre par là la capacité générale de payer des impôts). Par conséquent, c'est la capacité de contribution financière particulière de ces entreprises, et non la capacité de contribution financière des destinataires des services de télécommunications, qui doit être imposée. À cet égard, l'impôt spécial hongrois est semblable à un impôt spécial (direct) sur les entreprises pour certaines entreprises, en l'occurrence les entreprises de télécommunications.

36. En outre, les différentes opérations ne sont pas imposées en fonction de leur prix ; en effet, en vertu des articles 1^{er} et 2 de la loi relative à l'impôt spécial, le chiffre d'affaires total (net) provenant de la fourniture de services de communications électroniques durant l'exercice fiscal est imposé, à partir du seuil de 500 millions de HUF (environ 1 534 000 euros), d'abord à 4,5 %, puis, à partir de 5 milliards de HUF (environ 15 340 000 euros), à 6,5 %. Sur ce point également, l'impôt spécial sur les entreprises est semblable, de par son caractère, à un impôt direct spécial sur le revenu. Contrairement à ce qui est le cas pour les impôts directs sur le revenu « normaux », la base imposable utilisée est toutefois non pas le bénéfice réalisé, qui est la différence entre deux patrimoines de l'entreprise au cours d'une période donnée, mais le chiffre d'affaires réalisé au cours d'une période donnée. Or, contrairement à ce que la Commission semble avoir indiqué lors de l'audience, cela n'affecte en rien le caractère d'impôt *direct*.

37. Par conséquent, l'impôt spécial hongrois constitue un impôt sur le revenu spécial (direct) fondé sur le chiffre d'affaires qui est destiné à absorber une capacité de contribution financière particulière des entreprises de télécommunications. Aussi n'a-t-il pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires qui vise à taxer le consommateur, comme la Commission elle aussi le souligne finalement à juste titre. Il s'ensuit que l'article 401 de la directive TVA n'empêche pas la Hongrie d'introduire cet impôt en parallèle de la TVA.

¹⁵ Sur cette exigence, voir ne serait-ce que arrêts du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 33), et du 7 août 2018, Viking Motors e.a. (C-475/17, EU:C:2018:636, points 46 et 47) – préjudiciable lorsque la répercussion est incertaine.

B. Sur la première question préjudicielle : violation de la liberté d'établissement

38. La première question vise à déterminer si la liberté d'établissement consacrée aux articles 49 et 54 TFUE fait obstacle à l'impôt spécial hongrois pour le secteur des télécommunications. Les articles 107 et 108 TFUE, qui sont également cités dans cette question préjudicielle, seront, quant à eux, traités de manière approfondie dans le cadre de la deuxième question préjudicielle.

39. Il convient tout d'abord d'observer que, si la fiscalité directe, à laquelle il faut rattacher l'impôt spécial dont nous avons à connaître (voir points 35 et suivants des présentes conclusions), ne relève pas de la compétence de l'Union, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer les compétences qu'ils conservent dans le respect du droit de l'Union, dont font partie, en particulier, les libertés fondamentales¹⁶.

40. La liberté d'établissement, que l'article 49 TFUE reconnaît aux ressortissants de l'Union européenne, comprend, conformément à l'article 54 TFUE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement au sein de l'Union, le droit d'exercer leur activité dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence¹⁷.

41. Dans ce contexte, la liberté d'établissement ne s'applique à l'affaire qui nous occupe que s'il s'agit d'une situation transfrontalière (section 1). Si une telle situation existe, il y a lieu par la suite de déterminer si l'impôt spécial constitue une restriction à la liberté d'établissement (section 2) et si celui-ci est, le cas échéant, justifié par des motifs impérieux d'intérêt général (section 3).

1. La situation transfrontalière

42. Le gouvernement hongrois nourrit des doutes quant aux circonstances dans lesquelles des sociétés peuvent être considérées comme « nationales » ou « étrangères ». Dans ce contexte, il y a lieu tout d'abord de constater que, selon une jurisprudence constante, le siège des sociétés sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État¹⁸. La requérante au principal ayant son siège en Hongrie, elle doit être considérée comme une société hongroise, de sorte qu'il ne s'agit pas d'une situation transfrontalière.

43. La société mère de la requérante est cependant une société ayant son siège aux Pays-Bas. Dans la mesure où cette société étrangère exerce ses activités sur le marché hongrois par l'intermédiaire d'une filiale, à savoir la requérante au principal, la liberté d'établissement de la société mère est affectée.

44. En effet, dans ce contexte, la Cour a déjà jugé qu'une société peut, à des fins fiscales, invoquer une restriction à la liberté d'établissement d'une autre société qui lui est liée dans la mesure où une telle restriction affecte sa propre imposition¹⁹. Par conséquent, la requérante au principal peut invoquer une éventuelle restriction de la liberté d'établissement de sa société mère, la société Vodafone Europe.

16 Arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, point 21) ; du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, point 16), et du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 40).

17 Arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 41) ; du 1^{er} avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, point 17), et du 4 juillet 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, point 17), et.

18 Arrêts du 14 décembre 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, point 20), et du 2 octobre 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, point 25) ; voir, également, mes conclusions présentées dans l'affaire ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, point 40).

19 Arrêts du 6 septembre 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, point 39), et du 1^{er} avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, point 23) ; voir, également, déjà en ce sens, arrêt du 12 avril 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, points 18 et suiv.).

2. La restriction à la liberté d'établissement

45. Il est de jurisprudence constante que doivent être considérées comme des restrictions à la liberté d'établissement toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté²⁰. En principe, cela englobe non seulement les discriminations, mais également les restrictions non discriminatoires. Il convient toutefois de garder à l'esprit que les impôts et les droits constituent en eux-mêmes une charge et réduisent donc l'attrait de l'établissement dans un autre État membre. Il s'ensuit qu'un examen au regard des restrictions non discriminatoires soumettrait tous les critères d'imposition nationaux au droit de l'Union, ce qui remettrait sensiblement en cause la souveraineté des États membres en matière fiscale²¹.

46. Par conséquent, la Cour a déjà jugé à plusieurs reprises que les réglementations des États membres relatives aux conditions et au niveau de l'imposition relèvent de l'autonomie fiscale des États membres, sous réserve que la situation transfrontalière ne soit pas traitée de manière discriminatoire par rapport à la situation interne²².

47. Une restriction de la liberté d'établissement suppose donc tout d'abord l'existence même de deux ou plusieurs groupes à comparer qui sont traités différemment [voir section b]. Si tel est le cas, la question suivante à se poser est de savoir si cette inégalité de traitement des situations transfrontalières par rapport aux situations purement internes défavorise les premières, sachant qu'à cet égard la discrimination qui entre en cause peut être ouverte tout autant que dissimulée [voir section c]. Il est parfois examiné dans une étape supplémentaire si l'inégalité de traitement concerne des situations objectivement comparables entre elles [voir section d].

48. Enfin, en l'espèce, il convient préalablement de préciser brièvement que, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*²³, la règle dite de la consolidation prévue à l'article 7 de la loi relative à l'impôt spécial ne suffit pas à établir l'inégalité de traitement en cause, celle-ci ne pouvant découler que de la progressivité du barème fiscal [voir section a].

a) Le défaut de pertinence de la règle de la consolidation dans le présent contexte

49. La Commission ne saurait être approuvée lorsqu'elle estime qu'une violation de la liberté d'établissement découle directement de l'arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

50. Dans cette affaire, les faits étaient caractérisés par la combinaison d'un impôt sur le revenu progressif fondé sur le chiffre d'affaires pour le commerce de détail et d'une règle dite de la consolidation pour les groupes d'entreprises. Celle-ci prévoyait concrètement que c'était non pas le chiffre d'affaires des différentes entreprises, mais le chiffre d'affaires consolidé du groupe dans son ensemble qui était déterminant pour le classement dans les tranches progressives. Cette réglementation se situe dans le contexte, plutôt atypique en droit fiscal, de l'application d'un impôt progressif également aux personnes morales. En principe, une telle règle de consolidation est nécessaire pour éviter que l'effet progressif puisse être contourné par une scission en plusieurs personnes morales.

20 Arrêts du 29 novembre 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, point 36) ; du 16 avril 2015, *Commission/Allemagne* (C-591/13, EU:C:2015:230, point 56 et jurisprudence citée), et du 21 mai 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, point 34).

21 Voir, à cet égard, mes conclusions présentées dans les affaires : X (C-498/10, EU:C:2011:870, point 28) ; *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, points 82 et suiv.) ; X (C-686/13, EU:C:2015:31, point 40) ; C (C-122/15, EU:C:2016:65, point 66), et *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, point 28).

22 Voir arrêt du 6 décembre 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, points 51 et 53) ; du 14 avril 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, point 29), et ordonnance du 4 juin 2009, *KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (C-439/07 et C-499/07, EU:C:2009:339, point 80).

23 Arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

51. Toutefois, la Cour a émis, au sujet de la règle de la consolidation, des réserves au regard du droit de l'Union²⁴. Étant donné que c'est cette même règle de la consolidation énoncée à l'article 7 de la loi relative à l'impôt spécial qui s'applique également à l'impôt spécial pour le marché des télécommunications ici en cause, la Commission y voit déjà une violation du droit de l'Union.

52. Néanmoins, quand bien même la règle de la consolidation enfreindrait le droit de l'Union en l'espèce, ce qui ne peut pas être déduit directement de l'arrêt précité, cela ne serait pas pertinent pour la solution du présent litige et cela ne répondrait pas non plus à la question posée par la juridiction de renvoi. En effet, cela signifierait simplement que ladite règle devrait rester inappliquée. Toutefois, dès lors que la juridiction de renvoi a constaté que, en tout état de cause, cette même règle ne s'appliquait pas à la requérante au principal, probablement en raison d'une absence de lien avec d'autres entreprises de télécommunications présentes sur le marché hongrois, elle n'a aucun effet sur le litige au principal.

53. La Cour doit donc examiner en l'espèce si l'impôt spécial a un effet discriminatoire par sa conception même, indépendamment de la règle de la consolidation. L'arrêt *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* n'a pas répondu à cette question, et ce non plus, comme le souligne à juste titre *Vodafone*, en ce sens que le caractère progressif en tant que tel ne suffit pas à établir une discrimination, ainsi que le considère le gouvernement hongrois. La Cour n'y a analysé que la combinaison entre taux d'imposition progressif et règle de la consolidation, sans exclure la possibilité que ledit taux puisse aussi à lui seul justifier une discrimination²⁵.

b) La différence de traitement

54. Il convient donc d'abord de s'interroger sur l'existence même d'un traitement inégal d'entreprises différentes par la loi relative à l'impôt spécial. Le fait que celle-ci ne fixe pas, notamment, de taux d'imposition différents pour différentes entreprises semble s'y opposer. Au contraire, elle ne fait que définir certaines tranches de chiffres d'affaires dont toutes les entreprises peuvent en principe relever. Les taux d'imposition respectifs, qui se rattachent à ces tranches, s'appliquent uniformément à chaque entreprise. Dans ce contexte, le gouvernement hongrois estime qu'il n'existe aucune inégalité de traitement.

55. Il ne saurait être objecté à cette analyse que la différence de traitement réside déjà dans le fait que les entreprises dont le chiffre d'affaires est plus élevé doivent payer davantage d'impôt spécial en chiffres absolus que celles dont le chiffre d'affaires est plus faible. Cela ne suffit pas à constituer une inégalité de traitement, cette différence d'imposition étant conforme au principe généralement reconnu de l'imposition en fonction de la capacité contributive. Tant que la base imposable et la dette fiscale se situent dans le même rapport l'une par rapport à l'autre, comme c'est le cas, notamment, pour un taux d'imposition proportionnel (*flat tax*), une inégalité de traitement peut déjà être écartée.

56. Toutefois, avec un taux d'imposition progressif, la base imposable et la dette fiscale ne se situent pas dans le même rapport pour tous les contribuables. Cela devient particulièrement évident dans le cas présent si les taux d'imposition moyens auxquels les contribuables sont soumis sont comparés non seulement par rapport aux différentes tranches, mais aussi par rapport au chiffre d'affaires total desdits contribuables. Ce taux d'imposition moyen augmente au fur et à mesure que les seuils de chiffre d'affaires sont atteints, de sorte que les entreprises dont le chiffre d'affaires est plus élevé sont soumises dans l'ensemble également à un taux d'imposition moyen plus élevé que celles dont le chiffre d'affaires est plus faible. Cela signifie qu'elles paient un impôt plus élevé non seulement en termes absolus, mais aussi en termes relatifs. Il s'agit d'une inégalité de traitement entre les entreprises concernées²⁶.

24 Arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, points 39 et suiv.).

25 Arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, point 34).

26 Voir, en ce sens, également, mes conclusions présentées dans l'affaire *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, point 49).

c) Le traitement moins favorable de la situation transfrontalière

57. La question se pose donc de savoir si cette différence de traitement défavorise les entreprises étrangères par rapport aux entreprises nationales.

58. À cet égard, aucune discrimination ouverte ou directe à l'encontre des entreprises étrangères n'apparaît. En effet, les modalités de perception de l'impôt spécial ne font pas de distinction selon le siège ou l'« origine » de l'entreprise. La loi relative à l'impôt spécial ne traite donc pas les entreprises étrangères différemment des entreprises nationales.

59. Toutefois, les libertés fondamentales interdisent non seulement les discriminations ostensibles, mais encore toutes formes dissimulées ou indirectes de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent au même résultat²⁷. Pour le caractère discriminatoire au sens des articles 49 et 54 TFUE, il est donc décisif de savoir si la différence de traitement des entreprises de télécommunications au regard du critère du chiffre d'affaires net annuel équivaut à une inégalité de traitement selon l'origine ou le siège des entreprises.

60. Dans ce contexte, d'une part, il convient de préciser les conditions à remplir en ce qui concerne la corrélation entre le critère de distinction choisi, en l'occurrence le chiffre d'affaires, et le siège des entreprises (voir points 61 et suivants des présentes conclusions). D'autre part, il y a lieu d'examiner si, à tout le moins, il faut retenir une discrimination indirecte lorsque le critère de distinction a été choisi en toute connaissance de cause dans un but discriminatoire (voir points 83 et suivants des présentes conclusions).

1) La corrélation pertinente

61. La jurisprudence rendue jusqu'à présent ne présente pas une image uniforme en ce qui concerne tant l'intensité que la nature de la corrélation mentionnée. Pour ce qui est de l'intensité quantitative, la Cour a, jusqu'à présent, retenu comme critère tant la coïncidence dans la plupart des cas²⁸ que le simple fait que les non-résidents soient affectés de manière prépondérante²⁹ ; dans certains cas, elle parle même seulement d'un simple risque d'être affecté³⁰. D'un point de vue qualitatif, ce qui est incertain est le point de savoir si cette corrélation doit exister de manière générale³¹, résulter de la nature même du critère de distinction, comme l'indiquent de nombreux arrêts³², ou si elle peut reposer sur des situations de fait contingentes³³. En outre, la question de savoir si corrélation quantitative et corrélation qualitative doivent se retrouver cumulativement ou si, le cas échéant, l'une ou l'autre suffit n'a pas été tranchée.

27 Arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, point 26) ; du 8 juillet 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, point 13) ; du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, point 30), et du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, point 30).

28 Voir arrêts du 7 juillet 1988, Stanton et L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, point 9) ; du 13 juillet 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, point 15) ; du 8 juillet 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, point 13) ; du 22 mars 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, point 32) ; du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, point 39), et du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, point 31) ; voir, également, arrêts du 3 mars 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, point 28 relatif à l'article 95 CEE), et du 26 octobre 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, point 48 relatif à la libre prestation de services).

29 Arrêt du 1^{er} juin 2010, Blanco Pérez et Chao Gómez (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 119).

30 Arrêt du 22 mars 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, point 32) ; voir, dans le même sens, également, arrêt du 1^{er} juin 2010, Blanco Pérez et Chao Gómez (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 119).

31 Voir arrêt du 8 juillet 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, point 13).

32 Voir arrêt du 1^{er} juin 2010, Blanco Pérez et Chao Gómez (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 119), relatif à la liberté d'établissement ; sur la libre circulation des travailleurs, voir, également, arrêts du 10 septembre 2009, Commission/Allemagne (C-269/07, EU:C:2009:527) ; du 28 juin 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, point 41) ; du 5 décembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, point 26), et du 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, point 36).

33 Voir, en ce sens, arrêts du 9 mai 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, point 14), et du 5 décembre 1989, Commission/Italie (C-3/88, EU:C:1989:606, point 9 relatif à la liberté d'établissement).

62. Comme je l'ai déjà fait observer à une autre occasion, la reconnaissance d'une discrimination dissimulée doit être subordonnée à des conditions strictes. Ladite discrimination a en effet pour but non pas d'élargir la portée de la discrimination, mais seulement de couvrir les cas qui, d'un point de vue purement formel, ne constituent pas une discrimination, mais ont le même effet que la discrimination en termes matériels³⁴.

i) Le critère quantitatif

63. Par conséquent, une simple prépondérance quantitative, en ce sens que plus de 50 % des entreprises sont affectées, ne saurait en aucun cas suffire ; au contraire, la corrélation entre le critère de distinction appliqué et le siège de l'entreprise doit pouvoir se retrouver dans la très grande majorité des cas³⁵.

64. Toutefois, cet élément quantitatif peut entraîner des difficultés considérables d'application du droit. En effet, le résultat de l'examen dépend des chiffres choisis pour la comparaison. Ainsi, dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, la Cour s'est interrogée sur la question de savoir si la plupart des sociétés liées *relevant de la plus haute tranche de l'impôt spécial* étaient liées à des sociétés mères étrangères³⁶.

65. Toutefois, il est difficile de justifier l'utilisation de la seule tranche d'impôt la plus haute comme critère général. La raison pour laquelle cette seule tranche devrait être décisive pour constater le caractère discriminatoire n'apparaît pas. Dans le cas dont il vient d'être question, cela pouvait s'expliquer par le fait que, par rapport à la tranche la plus haute, les autres tranches semblaient négligeables³⁷. Or, dans le cas présent, la tranche moyenne, avec un taux d'imposition de 4,5 %, ne peut guère être négligée. Un examen fondé uniquement sur la tranche la plus haute du barème devient d'autant plus discutable que les tranches progressives de l'impôt sont plus nombreuses. Cette approche est totalement défailante si la courbe de progression est glissante et ne présente pas de seuils, comme c'est fréquemment le cas, notamment, en matière d'imposition du revenu.

66. La Commission ne convainc pas non plus lorsqu'elle propose de s'interroger sur la question de savoir si l'essentiel des recettes totales de l'impôt spécial est supporté par des entreprises étrangères. Il s'agit d'un indicateur de corrélation non pas fiable, mais seulement contingent. D'une part, dans le cas concret, comme le souligne la Hongrie, tel serait probablement aussi le cas avec un impôt proportionnel, que la Commission elle aussi considère à juste titre comme ne suscitant pas de réserves. En outre, cette caractéristique se retrouverait toujours lorsque le marché est dominé majoritairement par des entreprises étrangères.

67. D'autre part, ne seraient pas couverts, notamment, les cas de figure dans lesquels des entreprises étrangères distinctes seraient soumises à des taux d'imposition très élevés, tandis que de nombreuses petites entreprises nationales à faibles taux d'imposition contribueraient néanmoins à un niveau tel aux recettes totales de l'impôt spécial qu'il devrait être conclu à une absence de corrélation. Par conséquent, subordonner le caractère discriminatoire à la contribution susmentionnée de petites entreprises nationales conduirait à des résultats contingents et n'a donc pas de sens.

34 Voir mes conclusions présentées dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, point 40), dans l'affaire ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, point 38) et dans l'affaire Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, point 36).

35 Voir mes conclusions présentées dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, point 41).

36 Arrêt du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, point 45).

37 Le taux d'imposition le plus élevé était dans cette affaire de 2,4 %, tandis que les taux des tranches les plus basses étaient de 0 %, 0,1 % et 0,4 % ; voir arrêt du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, point 8).

68. Il en va de même de l'approche fondée sur le taux d'imposition moyen. Étant donné que, s'agissant des impôts progressifs, l'inégalité de traitement consiste en l'application de différents taux d'imposition *moyens*, on pourrait tout au plus se demander si, dans la grande majorité des cas, toutes les entreprises étrangères sont désavantagées au regard de ce taux. Tel ne serait le cas que si, dans la grande majorité des cas, ce taux d'imposition moyen dépassait largement celui auquel les entreprises nationales sont soumises en moyenne. La question de savoir si tel a été le cas en l'espèce ne ressort clairement ni de la demande de décision préjudicielle ni des données chiffrées fournies par les parties.

69. Cependant, même dans ce cas, le caractère discriminatoire dépendrait en fin de compte du taux d'imposition moyen des petites entreprises nationales. Cela conduirait également à des résultats contingents et n'a donc pas de sens. Les États membres qui cherchent spécifiquement à attirer des investisseurs étrangers ne pourraient soudainement plus prélever d'impôt progressif sur le revenu lorsque et parce que les nouveaux investisseurs, en raison de leur réussite économique, et conformément à l'objectif poursuivi, supporteraient l'essentiel des recettes fiscales (soit en termes absolus, soit par leurs taux d'imposition moyens plus élevés). Le résultat serait absurde et montre qu'une approche quantitative n'est pas appropriée.

70. Un examen purement quantitatif, outre les difficultés de calcul déjà mentionnées (voir points 63 et suivants des présentes conclusions), présente également l'inconvénient de créer une insécurité juridique considérable, dans la mesure où l'on ne fixe pas une valeur seuil concrète³⁸. Néanmoins, même une telle valeur entraînerait des problèmes subséquents, tels que des litiges difficiles à résoudre entre des statistiques contradictoires ainsi que des fluctuations de chiffres dans le temps.

71. La « taxe numérique », notamment, qui vient d'être adoptée en France couvre actuellement, selon ce qu'en dit la presse, un total d'environ 26 entreprises, dont quatre seulement sont établies en France. Si une modification des chiffres l'année suivante devait conduire à une appréciation juridique différente, l'existence d'une restriction des libertés fondamentales (en supposant que les 22 autres entreprises puissent les invoquer) dépendrait toujours de ces statistiques, qui sont disponibles des années plus tard.

72. S'ajoute à cela le fait que, pour les sociétés à l'actionnariat dispersé (les sociétés anonymes comptant des milliers d'actionnaires), des problèmes considérables se posent si l'on se fonde sur les actionnaires pour déterminer un critère quantitatif. En outre, la manière dont pourrait être appréciée la situation d'une société comportant deux associés dont l'un est établi à l'étranger et l'autre sur le territoire national n'apparaît pas clairement.

73. Si, à l'instar de la Commission et de la juridiction de renvoi, l'on se fonde sur les actionnaires, ne faudrait-il pas, dans le cas de structures de groupe importantes, se fonder uniquement sur la tête du groupe (c'est-à-dire sur la société mère du groupe) et sur ses actionnaires, afin de déterminer si sont effectivement concernées une entreprise étrangère de l'Union, une entreprise d'un pays tiers ou une entreprise nationale ? En l'espèce, la Cour n'a pas connaissance de la structure de l'actionnariat de la société mère Vodafone Europe ou de la société mère du groupe en tant que telle. Cette affaire montre bien l'inefficacité d'une approche quantitative, fondée au demeurant sur la structure de l'actionnariat d'une société.

38 Dans l'arrêt du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, point 38), la Cour semble avoir considéré que 61,5 % ou 52 % n'étaient pas suffisants pour permettre de retenir une discrimination indirecte, sans préciser le seuil qui aurait dû être atteint.

ii) *Le critère qualitatif*

74. Plus important que cet élément purement quantitatif me semble donc être le critère qualitatif, que la Cour a au demeurant utilisé plus fréquemment, selon lequel le critère de distinction doit, *par sa nature même* ou *typiquement*, affecter les sociétés étrangères³⁹. Un lien purement contingent, aussi important soit-il en termes quantitatifs, ne saurait donc en principe suffire à justifier une discrimination indirecte.

75. Le critère d'une corrélation par nature requiert cependant que l'on en précise la portée afin de se garder d'une application imprécise de celui-ci. La Cour a retenu l'existence d'une telle corrélation notamment dans un cas dans lequel des pharmaciens ayant déjà exercé leurs activités sur le territoire national avaient été privilégiés lors de la délivrance d'autorisations d'établissement⁴⁰. Cette analyse est sous-tendue par la considération exacte selon laquelle une corrélation entre le siège et le lieu d'activité d'une entreprise répond à une certaine logique ou typicité et n'est pas simplement fondée sur la nature contingente d'un marché ou d'un secteur particuliers.

76. Comme l'a récemment indiqué l'avocat général Wahl⁴¹, il en va de même des propriétaires de véhicules immatriculés dans un État membre, qui, pour la plupart, sont des ressortissants de cet État, car l'immatriculation des véhicules est liée à la résidence de leur détenteur. Le choix d'un critère auquel seuls les véhicules fabriqués à l'étranger peuvent répondre, du fait que pareils véhicules ne sont pas de fabrication nationale, constitue également un cas de ce type⁴².

77. De plus, l'existence d'une corrélation par nature doit être retenue également s'agissant de la caractéristique qui consiste en la réalisation de revenus imposables. Cela s'explique par le fait que le droit fiscal en matière d'imposition des entreprises se caractérise par le dualisme entre les revenus réalisés sur le territoire national, qui sont imposables au niveau national, et les revenus réalisés à l'étranger, qui ne sont par conséquent pas imposables au niveau national. Il s'ensuit que, si un avantage est rattaché à la réalisation simultanée de revenus imposables, cet avantage est corrélé, par sa nature même, à un avantage pour les entreprises nationales⁴³.

78. Ce qui importe est donc un lien inhérent au critère de distinction qui, même avec une approche abstraite, permet clairement de présumer qu'il existe une probabilité de corrélation dans la grande majorité des cas.

79. Si ces principes sont appliqués en l'espèce, la question décisive est de savoir si le niveau du chiffre d'affaires d'une entreprise est corrélé par sa nature même avec le siège (situé à l'étranger) d'une entreprise ou ses actionnaires de contrôle. Dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, j'ai déjà indiqué à ce sujet que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important seront plus enclines à opérer en dehors des frontières nationales sur le marché intérieur et qu'il peut, de ce fait, exister une probabilité que de telles entreprises exercent des activités aussi dans d'autres États membres⁴⁴.

39 Voir, entre autres, sur la libre circulation des travailleurs et sur la liberté d'établissement, arrêts du 8 juillet 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, point 13), du 10 septembre 2009, Commission/Allemagne (C-269/07, EU:C:2009:527) ; du 1^{er} juin 2010, Blanco Pérez et Chao Gómez (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 119) ; du 28 juin 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, point 41) ; du 5 décembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, point 26), et du 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, point 36).

Voir, en outre, mes conclusions présentées dans l'affaire ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, point 38) et dans l'affaire Memira Holding, (C-607/17, EU:C:2019:8, point 36) ; dans un sens différent, voir mes conclusions dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, points 42 et suiv.).

40 Arrêt du 1^{er} juin 2010, Blanco Pérez et Chao Gómez (C-570/07 et C-571/07, EU:C:2010:300, point 122).

41 Conclusions de l'avocat général Wahl dans l'affaire Autriche/Allemagne (C-591/17, EU:C:2019:99, point 47).

42 Arrêt du 9 mai 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, points 14 et 16).

43 Voir, à cet égard, mes conclusions présentées dans l'affaire Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, point 38).

44 Voir mes conclusions dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, point 51).

80. Toutefois, comme l'a souligné la République fédérale d'Allemagne lors de l'audience, cela n'est pas suffisant en soi. Les entreprises ayant un chiffre d'affaires élevé peuvent tout aussi bien être gérées par des résidents⁴⁵. Cela vaut dans la même mesure pour le secteur du commerce de détail dont il s'agissait dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi que pour le secteur des télécommunications ici en cause. Cela vaut en particulier si, comme c'est le cas en l'espèce (voir article 3, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt spécial), l'on se fonde sur le chiffre d'affaires national et non pas mondial. Aucune raison ne vient justifier le fait qu'il faille considérer de manière générale que les entreprises étrangères exerçant des activités en Hongrie réaliseront, *dans ce pays*, avec les services de télécommunications, un chiffre d'affaires plus élevé que les entreprises nationales.

81. En d'autres termes, le critère du chiffre d'affaires est non pas par nature transfrontalier, mais, comme l'ont fait observer à juste titre la République tchèque dans son mémoire et la République fédérale d'Allemagne lors de l'audience, un critère de distinction neutre. Le chiffre d'affaires est, en tant que base imposable pour le calcul d'un impôt direct, tout aussi neutre que, notamment, le bénéfice (ou le patrimoine). Les libertés fondamentales ne favorisent ni l'un ni l'autre. À cet égard, le marché hongrois des télécommunications présente une « contingence » historique qui a peut-être été exploitée en toute connaissance de cause par le législateur hongrois (voir, sur cette problématique, points 83 et suivants des présentes conclusions).

82. Les statistiques produites devant la Cour viennent le confirmer. En particulier, une statistique indique qu'en Hongrie, parmi les dix entités payant le plus d'impôt sur les sociétés en 2010, seules trois entreprises ne sont pas détenues par des actionnaires étrangers. Il semble que l'économie hongroise dans son ensemble se caractérise par une forte proportion d'entreprises prospères détenues par des actionnaires étrangers. Toutefois, ce fait apparemment contingent historiquement ne signifie pas que chaque impôt supplémentaire qui fait peser une charge plus lourde sur les entreprises qui réussissent particulièrement bien sur le marché a un effet discriminatoire indirect.

2) Les effets d'un désavantage provoqué en toute connaissance de cause et de manière ciblée

83. Toutefois, la Commission soutient, en outre, que c'est en toute connaissance de cause et de manière ciblée que le législateur hongrois a provoqué l'effet discriminatoire de l'impôt spécial.

84. À cet égard, la question se pose de savoir s'il faut également retenir une restriction d'une liberté fondamentale si un critère de distinction, qui, par sa nature même, n'est pas désavantageux, a été choisi subjectivement en toute connaissance de cause afin d'obtenir un désavantage quantitatif important pour les entreprises ayant, en général, des actionnaires étrangers. À cet effet, il faut qu'une telle intention soit juridiquement pertinente [voir section i] et dûment établie [voir section ii].

i) La pertinence de l'intention politique dans le cadre de l'appréciation d'une discrimination indirecte

85. J'aperçois certains risques au fait d'avoir une approche subjective d'une discrimination indirecte qui doit en réalité être déterminée objectivement⁴⁶. En particulier, les incertitudes liées à la constatation de la volonté subjective de discrimination d'un État membre suscitent des réserves⁴⁷ et posent des problèmes subséquents (ceux tenant, notamment, à la possibilité de preuve).

⁴⁵ Voir, en ce sens, déjà, mes conclusions dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, point 51).

⁴⁶ Conclusions de l'avocat général Wahl dans l'affaire Autriche/Allemagne (C-591/17, EU:C:2019:99, point 71), qui, en se fondant sur l'arrêt du 16 septembre 2004, Commission/Espagne (C-227/01, EU:C:2004:528, points 56 et suiv.), soulignent à juste titre que, dans le cadre d'une procédure de recours en manquement, une appréciation objective est effectuée. Or, il ne saurait en aller autrement pour une demande de décision préjudicielle, puisque, dans les deux cas de figure, il s'agit d'une appréciation de la discrimination.

⁴⁷ Voir ne serait-ce que les réserves soulevées tout à fait à juste titre dans les conclusions de l'avocat général Wahl dans l'affaire Autriche/Allemagne (C-591/17, EU:C:2019:99, points 70 et suiv.).

86. Néanmoins, compte tenu du sens et de la finalité du critère qualitatif dans le contexte d'une discrimination indirecte (voir point 59, et points 74 et suivants des présentes conclusions) et de l'interdiction de l'abus de droit (ou de l'interdiction d'agir de manière contradictoire) consacrée en droit de l'Union, cette question appelle, selon moi, une réponse en principe affirmative, mais seulement dans des conditions très strictes.

87. Le critère qualitatif vise en effet à soustraire des corrélations quantitatives purement contingentes au champ de la discrimination indirecte. D'une certaine manière, ce critère protège la souveraineté fiscale de l'État membre contre des restrictions imposées par le droit de l'Union qui, avec une approche purement quantitative, ne résulteraient que d'une prépondérance contingente des contribuables étrangers dans un secteur donné. Or, si la corrélation est choisie sous cette forme en toute connaissance de cause et exclusivement afin de désavantager de manière ciblée les contribuables étrangers, cette contingence fait défaut et l'État membre ne mérite pas d'être protégé.

88. Cette approche peut se fonder sur le principe juridique général de l'interdiction de l'abus de droit⁴⁸, qui, dans l'Union, ne s'applique pas uniquement aux contribuables (voir, désormais, à l'échelle de l'Union, article 6 de la directive 2016/1164⁴⁹). À l'instar de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona⁵⁰, je suis d'avis que les États membres eux-mêmes sont, au final, soumis à ce principe général du droit par le truchement de l'article 4, paragraphe 3, TUE.

89. La Cour a ainsi déjà jugé que le droit de l'Union repose sur la prémisse fondamentale selon laquelle chaque État membre partage avec tous les autres États membres, et reconnaît que ceux-ci partagent avec lui, une série de valeurs communes sur lesquelles l'Union est fondée, comme cela est précisé à l'article 2 TUE. C'est précisément dans ce contexte qu'il incombe aux États membres, notamment, en vertu du principe de coopération loyale, énoncé à l'article 4, paragraphe 3, premier alinéa, TUE, d'assurer, sur leurs territoires respectifs, l'application et le respect du droit de l'Union et de prendre, à ces fins, toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union⁵¹.

90. En particulier, l'article 4, paragraphe 3, troisième alinéa, TUE impose aux États membres de s'abstenir de toute mesure susceptible de compromettre la réalisation des objectifs de l'Union. Or, si des compétences qui existent au niveau national (en l'espèce, l'introduction d'un impôt sur le revenu supplémentaire) sont choisies en toute connaissance de cause et exclusivement sous une certaine forme afin de désavantager les seules entreprises étrangères et de restreindre ainsi les libertés fondamentales qui leur sont conférées par le droit de l'Union (c'est-à-dire afin de contourner celui-ci), l'esprit de l'article 4, paragraphe 3, TUE est violé et cela peut tout à fait être considéré, dans certaines circonstances, comme un abus de droit. Dans de tels cas de figure, on peut également y voir une discrimination indirecte.

91. Toutefois, il découle également des réserves exprimées dans les présentes conclusions qu'il ne doit s'agir que d'une exception très limitée qui, dans le respect de l'autonomie des États membres, doit être traitée de manière restrictive et requiert des preuves concrètes. Un cas d'abus de droit par un État membre ne saurait en aucun cas être retenu à la légère, sur la base de simples spéculations, de statistiques insuffisamment étayées, de simples déclarations individuelles⁵² ou d'autres suppositions.

48 Voir, notamment, arrêt du 5 juillet 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, point 38).

49 Directive (UE) 2016/1164 du Conseil, du 12 juillet 2016, établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO 2016, L 193, p. 1).

50 Conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire Wightman e.a. (C-621/18, EU:C:2018:978, points 153 et 170).

51 Arrêt du 6 mars 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, point 34) ; avis 1/09, du 8 mars 2011, accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets (EU:C:2011:123, point 68), et avis 2/13, du 18 décembre 2014, adhésion de l'Union à la [convention européenne des droits de l'homme] (EU:C:2014:2454, points 168 et 173).

52 Des déclarations d'hommes politiques, en particulier au cours d'une campagne électorale, ne sont pas suffisantes à cet égard, ainsi que le soulignent à juste titre les conclusions de l'avocat général Wahl dans l'affaire Autriche/Allemagne (C-591/17, EU:C:2019:99, points 70 et 71). Il ne saurait en aller autrement d'un débat parlementaire public.

92. À cet égard, des éléments clairs doivent indiquer que l'objectif premier de la mesure était de défavoriser les sociétés étrangères et que ladite mesure a été en tant que telle perçue et soutenue par l'État membre (et non pas seulement par différentes personnes concernées) ; en outre, la réglementation choisie ne doit se révéler être sous-tendue par aucune autre raison objective.

ii) La preuve d'une intention de discrimination pertinente

93. Ce point suscite en l'occurrence de sérieux doutes. Selon la Commission, l'intention de discrimination ressortirait, d'une part, du constat selon lequel la ligne de partage entre la tranche de chiffre la plus élevée [plus de 5 milliards de HUF (environ 1 534 000 euros)] et la tranche d'imposition centrale (entre 500 millions et 5 milliards de HUF) (entre environ 1 534 000 et 15 340 000 euros) reflète presque exactement celle qui sépare les sociétés hongroises des sociétés étrangères.

94. Cependant, ce n'est pas exactement ce qui ressort des chiffres communiqués. Au cours de la première année d'application de l'impôt, seize sociétés figuraient, selon la Commission, dans la tranche progressive supérieure, dont six n'étaient pas contrôlées par des entreprises étrangères de l'Union, les deux plus grosses sociétés étant contrôlées par des entreprises étrangères de l'Union « seulement » à 70,5 % ou à 75 %. Dans la tranche progressive suivante, selon les données de la Commission, sur la trentaine d'entreprises concernées figuraient également neuf entreprises détenues majoritairement par des entreprises étrangères de l'Union. Le constat d'une ligne de partage claire est donc exagéré.

95. D'autre part, la Commission se réfère à des déclarations exprimées lors du débat parlementaire afférent au projet de loi en question ainsi qu'à des extraits de documents ministériels censés confirmer la finalité discriminatoire de l'impôt. Cependant, les termes utilisés dans ce débat parlementaire concernant l'instauration d'un impôt dit « de crise » (il s'agissait ainsi pour la Hongrie de se rapprocher des critères de l'Union en matière de déficit budgétaire) ne sont pas sans rappeler ceux du débat actuel sur la BEPS⁵³. Dans l'un et l'autre cas, la question était ou est non pas d'imposer plus lourdement les entreprises *étrangères* mais d'imposer plus lourdement les entreprises *multinationales*.

96. Le problème examiné lors du débat parlementaire concernait en effet, en substance, la capacité des grands groupes multinationaux à minimiser les bénéfices réalisés en Hongrie, avec pour conséquence que l'essentiel de la charge fiscale pèse sur les petites et moyennes entreprises, phénomène que la loi relative à l'impôt spécial était censée endiguer partiellement. L'attention s'est focalisée principalement sur les entreprises multinationales dont les pratiques fiscales ont également joué un rôle majeur dans le déclenchement du débat sur la BEPS⁵⁴. Comme le montre une autre statistique transmise à la Cour, en 2010, sur les dix entreprises ayant réalisé les chiffres d'affaires les plus élevés, seule la moitié s'est acquittée d'un impôt sur les sociétés en Hongrie. Ce sont à la fois des sociétés nationales et des sociétés détenues par des entreprises étrangères de l'Union. La prise en compte du chiffre d'affaires peut certainement être envisagée comme un moyen de remédier à ce phénomène. Cela correspond également à l'approche suivie par la Commission dans le cadre de sa proposition de taxe sur les services numériques à l'échelle de l'Union⁵⁵. Elle s'efforce elle aussi d'augmenter la contribution des

53 Cet acronyme désigne de manière simplifiée la stratégie de planification fiscale des multinationales qui ont à leur disposition, dans le cadre des systèmes fiscaux existants, des possibilités (juridiquement légales) leur permettant de minimiser leur base d'imposition dans des pays où la pression fiscale est élevée et de délocaliser leurs bénéfices dans des pays où la pression fiscale est faible [BEPS étant l'acronyme de *base erosion and profit shifting* (érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices)].

54 Voir, notamment, le « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » de l'OCDE – que l'on peut consulter à l'adresse <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – p. 13 : « 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. »

55 Voir notamment le considérant 23 de la 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], ainsi que l'exposé des motifs (en p. 2), dont il ressort que les règles existantes en matière d'imposition des sociétés ne sont pas adaptées à l'économie numérique.

multinationales (il s'agit plus particulièrement, dans ce contexte, d'entreprises de certains États tiers) aux coûts de la collectivité, lorsque ces entreprises génèrent, dans l'Union, des bénéfices qui n'y sont toutefois pas soumis à l'impôt sur le revenu. Aucun abus de droit ne peut être reproché à la Hongrie sur ce fondement.

97. En particulier, la Commission se fonde simplement sur les déclarations de trois députés lors du débat parlementaire et sur des extraits de documents ministériels. Cela ne me semble pas suffisant pour fonder, à l'égard d'un État membre, le grief d'abus de droit. Si des déclarations présentées au cours d'un débat parlementaire pouvaient suffire à cet égard, l'opposition (voire un seul et unique député) serait à même, au moyen d'une déclaration appropriée, de faire échouer toute décision du législateur.

98. Puisque c'est normalement le gouvernement qui est lié par la décision du Parlement et non l'inverse, je suis également réticente au fait de prendre en compte des documents ministériels. L'exposé des motifs de la loi, en tant que document officiel (juridique), revêt plus d'importance, à l'inverse de la simple motivation politique du contenu de la loi exposée aux électeurs⁵⁶. Il ne ressort toutefois pas de l'exposé des motifs que l'impôt ait eu pour objectif d'affecter principalement les entreprises étrangères de l'Union.

99. De plus, le seuil de 500 millions de HUF (environ 1 534 000 euros) correspondant à la première tranche d'imposition ne concerne pas exclusivement des entreprises étrangères. Toute nouvelle entreprise opérant sur le marché hongrois des télécommunications, qu'elle soit hongroise ou étrangère, peut également profiter de l'abattement. À cet égard, la structure du barème fiscal qui a été retenue avantage principalement les entreprises plus petites, et notamment les « jeunes pousses », par rapport aux plus grandes qui sont déjà bien établies sur le marché⁵⁷. La question de savoir si le seuil de 5 milliards de HUF (environ 15 340 000 euros) de chiffre d'affaires constitue le « meilleur » seuil ou bien si un autre montant n'aurait pas été « mieux » relève de la décision du législateur national, que ni la Cour ni la Commission ne peuvent contrôler au-delà de la question de l'abus de droit.

100. La thèse défendue par Vodafone et, également, en substance, par la Commission lors de l'audience, selon laquelle seule une imposition du revenu fondée sur les bénéfices est conforme au principe de l'imposition selon la capacité contributive, me semble donc erronée. Même si le chiffre d'affaires n'est pas un indicateur contraignant de la capacité financière, la présomption générale sur laquelle s'est manifestement fondé le législateur hongrois, à savoir que les plus grandes entreprises (c'est-à-dire celles qui ont un chiffre d'affaires plus élevé) sont également celles qui ont une capacité financière supérieure à celle d'entreprises plus petites (voir, également, sur ce point le préambule de la loi relative à l'impôt spécial), semble en tout état de cause raisonnable⁵⁸. Comme l'a observé à juste titre la République de Pologne, lors de l'audience, le secteur bancaire (privé), par exemple, fait également une distinction, dans l'attribution de crédits, en fonction de l'importance du chiffre d'affaires de l'emprunteur.

56 L'avocat général Wahl indique à juste titre dans ses conclusions dans l'affaire Autriche/Allemagne (C-591/17, EU:C:2019:99, point 70) : « Dans ce contexte, il est sans pertinence que certains politiciens allemands aient affirmé ouvertement au cours d'une campagne électorale qu'ils avaient l'intention d'instaurer une redevance pour les voyageurs étrangers circulant sur les autoroutes allemandes. Ces affirmations sont peut-être une manifestation – pour paraphraser une citation célèbre – d'un spectre qui hante l'Europe depuis des années : le spectre du populisme et du souverainisme. »

57 Il est intéressant de noter que la Commission justifie le barème progressif de la taxe sur les services numériques envisagée au motif que le seuil exclut « les petites entreprises et les jeunes pousses pour lesquelles la charge liée à la mise en conformité avec la nouvelle taxe aurait probablement un effet disproportionné » – considérant 23 de la 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.

58 Voir, également en ce sens, arrêt du 16 mai 2019, Pologne/Commission (T-836/16 et T-624/17, EU:T:2019:338, points 75 et suiv.).

101. À cela s'ajoute le fait que le critère du chiffre d'affaires laisse aux multinationales moins de marge de manœuvre dans la conception de modèles de planification fiscale, ce qui constitue l'un des sujets du débat sur la BEPS de ces dix dernières années et un point essentiel du débat parlementaire en Hongrie. La Commission propose également une taxe sur les services numériques fondée sur le chiffre d'affaires pour certaines entreprises du secteur numérique ayant un chiffre d'affaires élevé. Au considérant 23⁵⁹ de ladite proposition, le choix de cette technique d'imposition est expressément motivé par le fait que « les grandes entreprises sont les plus à même de se livrer à la planification fiscale agressive ».

102. Si la Commission elle-même considère qu'un impôt progressif fondé sur le chiffre d'affaires et applicable à certaines entreprises s'avère nécessaire pour assurer la justice fiscale entre les entreprises plus grandes qui opèrent à l'échelle mondiale et les entreprises plus petites qui opèrent (uniquement) à l'échelle européenne, le choix d'un impôt national comparable, dont le but est que les entreprises plus grandes contribuent plus largement que les entreprises plus petites aux charges de la communauté, peut en principe difficilement relever de l'abus de droit.

d) Conclusion intermédiaire

103. Aucune restriction indirecte des libertés fondamentales ne résulte de l'introduction de l'impôt progressif sur le revenu fondé sur le chiffre d'affaires applicable aux entreprises de télécommunication. D'une part, le critère du chiffre d'affaires retenu par le législateur hongrois n'implique, par nature, aucun désavantage pour les situations transfrontalières. D'autre part, en l'absence d'éléments de preuve suffisamment étayés et dans la mesure où les modalités de l'impôt sont motivées par une raison objective, aucun abus de droit ne peut à cet égard être reproché à la Hongrie en tant qu'État membre.

e) Situation objectivement comparable

104. À supposer que la discrimination (indirecte) soit néanmoins retenue, un autre aspect est parfois examiné, dans la jurisprudence de la Cour, à titre de condition supplémentaire permettant de constater l'existence d'une discrimination : la question de savoir si les deux groupes faisant l'objet d'un traitement différent se trouvent dans une situation objectivement comparable⁶⁰.

105. Comme je l'ai déjà évoqué à de nombreuses reprises dans les conclusions que j'ai présentées⁶¹, ce critère ne permet pas d'établir des distinctions solides. Au contraire, dans le cadre de cet examen, différents motifs de justification – dont la portée reste en définitive très imprécise⁶² – sont invoqués et échappent ainsi à tout contrôle de proportionnalité. Il arrive également que la Cour renonce donc, à juste titre, à vérifier la comparabilité objective des situations⁶³. Ce critère devrait par conséquent être abandonné.

59 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.

60 Voir, en dernier lieu, arrêt du 4 juillet 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, points 31 à 38), ainsi que les nombreuses références issues de la jurisprudence au point 31 de cet arrêt.

61 Voir, à cet égard, mes conclusions dans l'affaire Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, points 21 à 28), et dans l'affaire A (C-123/11, EU:C:2012:488, points 40 et 41). Voir, déjà en ce sens également, mes conclusions dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, point 59), dans les affaires jointes SCA Group Holding e.a. (C-39/13 à C-41/13, EU:C:2014:104, point 32), dans l'affaire Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, point 46) et dans l'affaire Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, point 38).

62 Voir mes conclusions dans l'affaire Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, point 25 et jurisprudence citée).

63 Voir arrêts du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, points 18 à 26) ; du 23 octobre 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, points 27 à 39), et du 4 juillet 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, points 18 à 34).

106. Si l'on devait au contraire s'en tenir au critère de la situation objectivement comparable, la question se poserait en particulier de savoir si les entreprises réalisant un chiffre d'affaires plus élevé ne se trouvent pas, par rapport à celles dont le chiffre d'affaires est plus faible, dans une situation objectivement différente, au motif qu'elles disposent d'une capacité contributive différente. J'examinerai toutefois cette question, dans la suite des présentes conclusions, lors de l'examen de la question de la justification – qui est également présenté à titre subsidiaire.

3. À titre subsidiaire : la justification d'une discrimination indirecte

107. Dans l'hypothèse où la Cour estimerait que l'application du critère du montant du chiffre d'affaires entraîne une discrimination indirecte, il convient alors de s'interroger, à titre subsidiaire, sur la question de savoir si la différence qui en résulte quant au taux d'imposition moyen est justifiée. Une restriction des libertés fondamentales peut se justifier par des raisons impérieuses d'intérêt général, à condition d'être propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et de ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif⁶⁴.

a) Les motifs impérieux d'intérêt général

108. Ainsi que cela ressort du préambule de la loi relative à l'impôt spécial, cet impôt a pour objet le redressement de l'équilibre budgétaire, à la charge des contribuables dont la capacité à contribuer aux charges publiques est supérieure à l'obligation fiscale générale. La Cour a certes précisé que le rétablissement de l'équilibre budgétaire par l'accroissement de recettes fiscales ne peut justifier un système fiscal tel que celui dont il est ici question⁶⁵. En l'occurrence, le mécanisme particulier de l'impôt n'est toutefois pas censé se justifier par de simples intérêts d'ordre fiscal mais est motivé par la différence de capacité économique des assujettis, c'est-à-dire par la prise en compte d'une juste répartition des charges dans la société.

109. Comme j'ai eu l'occasion de l'expliquer à maintes reprises dans les conclusions que j'ai présentées, je suis d'avis, à l'instar de la Commission⁶⁶, que la différence de capacité contributive de l'assujetti peut en principe justifier un traitement différent de celui-ci⁶⁷. La Cour a également admis le principe d'une imposition en adéquation avec la capacité contributive – en tout cas dans le cadre du motif de justification que constitue la préservation de la cohérence du régime fiscal⁶⁸.

110. Il convient de garder à l'esprit que, dans de nombreux États membres, le principe d'une imposition en adéquation avec la capacité contributive est même un principe de droit constitutionnel, parfois expressément consacré dans les constitutions⁶⁹, parfois développé par les juridictions suprêmes à partir du principe d'égalité de traitement⁷⁰. Dans la mesure où le montant du chiffre d'affaires peut également être considéré comme un indicateur d'une certaine capacité financière (voir le point 100 des présentes conclusions), ce motif de justification est applicable ici.

64 Arrêts du 5 octobre 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, point 17) ; du 24 mars 2011, Commission/Espagne (C-400/08, EU:C:2011:172, point 73), et du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, point 42).

65 Arrêt du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, point 44).

66 Il résulte des points 30 et 71 des observations de la Commission que celle-ci admet en principe ce motif de justification mais considère simplement qu'en l'espèce ses conditions ne sont pas remplies.

67 Voir mes conclusions dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, point 60), ainsi que dans l'affaire ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, point 44).

68 Arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, points 49 et 50).

69 Voir, à titre d'exemples, article 4, paragraphe 5, de la constitution grecque, article 53, paragraphe 1, de la constitution italienne, article 31, paragraphe 1, de la constitution espagnole, article 24, paragraphe 1, de la constitution de la République de Chypre et surtout, également, article O et article XXX de la Loi fondamentale de la Hongrie.

70 C'est notamment le cas en Allemagne ; voir entre autres : BVerfG, ordonnance du 15 janvier 2014 (1 BvR 1656/09, points 55 et suiv.).

111. De surcroît, il est admis, en droit fiscal, que l'État a en principe un intérêt légitime à appliquer également des taux d'imposition progressifs. Le principe d'une contribution surproportionnelle des contribuables disposant d'une capacité financière élevée aux coûts de la collectivité est également largement répandu dans les États membres, en tout cas en matière d'impôts dont le montant est calculé en fonction des bénéficiaires. L'Union elle-même a recours à un barème progressif pour l'imposition de ses fonctionnaires et agents⁷¹.

112. Cette approche est en général dictée – en tout cas dans un État social – par l'objectif d'alléger les charges des contribuables les plus modestes et donc de redistribuer dans une certaine mesure, grâce à l'impôt, des ressources dont la répartition est en partie inégale. Cette finalité propre à l'État social justifie en principe également une certaine inégalité de traitement du fait de l'application d'un taux d'imposition progressif.

113. Dans la mesure où l'Union, conformément à l'article 3, paragraphe 3, deuxième alinéa, TUE, établit non seulement un marché intérieur mais promeut également la justice sociale, de telles considérations attachées à l'État social – ainsi que l'a fait valoir la République de Pologne lors de l'audience – peuvent également justifier, en droit de l'Union, un barème fiscal progressif. Cela vaut en tout état de cause pour un impôt qui s'applique non seulement aux entreprises mais également aux personnes physiques, comme c'est le cas en vertu de l'article 3, paragraphes 1 et 2, de la loi relative à l'impôt spécial.

114. Il s'ensuit que le motif fondé sur la prise en compte, aux fins de l'imposition, de la capacité financière du contribuable au regard du principe de l'État social est susceptible de justifier une restriction des libertés fondamentales.

b) La proportionnalité de la restriction

115. La restriction de la liberté fondamentale doit en outre être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre⁷².

1) Le caractère approprié

116. Selon la jurisprudence de la Cour, une législation nationale n'est propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué que si elle répond effectivement au souci de l'atteindre d'une manière cohérente et systématique⁷³.

71 Voir article 4 du règlement (CEE, Euratom, CECA) n° 260/68 du Conseil, du 29 février 1968, portant fixation des conditions et de la procédure d'application de l'impôt établi au profit des Communautés européennes (JO 1968, L 56, p. 8) selon un taux d'imposition progressif de 8 à 45 %.

72 Arrêts du 13 décembre 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, point 23) ; du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, point 35) ; du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 47) ; du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, point 27) ; du 29 novembre 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, point 42), et du 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, point 25).

73 Arrêts du 17 novembre 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, point 42) ; du 12 juillet 2012, HIT et HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, point 22 et jurisprudence citée), et du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, point 64).

117. Dans ce cadre, la Cour tient compte de la marge d'appréciation dont disposent les États membres lorsqu'ils adoptent des lois générales⁷⁴. En particulier, il est attendu du législateur qu'il fasse des choix de nature politique, économique et sociale. Il est également appelé à effectuer des appréciations complexes⁷⁵. En l'absence d'harmonisation en droit de l'Union, le législateur national dispose, en matière fiscale, d'une certaine marge d'appréciation pour définir un impôt. Par conséquent, l'exigence de cohérence précédemment évoquée doit être considérée comme respectée dès lors que l'impôt spécial n'est pas manifestement inapproprié au regard de l'objectif poursuivi⁷⁶.

118. Dans la mesure où l'impôt spécial prend ici en compte la capacité économique de l'entreprise assujettie, il semble être fondé, comme nous l'avons expliqué précédemment, sur la présomption selon laquelle les entreprises ayant un chiffre d'affaires plus élevé disposent d'une capacité financière supérieure à celle des entreprises dont le chiffre d'affaires est plus faible.

119. À cette présomption, la Commission objecte, dans la présente procédure, que le chiffre d'affaires est simplement un indicateur de l'envergure d'une entreprise et de sa position sur le marché mais non de sa capacité financière. Selon elle, une augmentation du chiffre d'affaires n'est pas automatiquement synonyme d'un accroissement des bénéficiaires. Elle estime qu'il n'y a donc pas de rapport direct entre le chiffre d'affaires et la capacité financière d'une entreprise. Cette argumentation de la Commission est surprenante puisque c'est en définitive le contraire qui ressort de la motivation de sa proposition de taxe sur les services numériques fondée sur le chiffre d'affaires au niveau de l'Union⁷⁷.

120. En définitive, dans la procédure qui nous occupe, la Commission perd de vue le fait que le rapport *direct* qu'elle exige entre l'objet de l'impôt (en l'occurrence le chiffre d'affaires) et la finalité de l'impôt (en l'occurrence l'imposition de la capacité contributive) n'est pas nécessaire pour justifier du caractère approprié de la mesure. Des exigences aussi strictes ne seraient pas compatibles avec la marge d'appréciation, qui vient d'être évoquée, dont bénéficient les États membres. La mesure ne doit au contraire être considérée comme inappropriée qu'en l'absence de tout rapport identifiable entre ces éléments.

121. En l'espèce, il existe cependant un rapport *indirect* tout à fait identifiable entre le chiffre d'affaires annuel réalisé et la capacité financière. Comme je l'ai déjà affirmé dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, le montant du chiffre d'affaires peut parfaitement servir d'indicateur général de la capacité contributive. 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

74 Voir arrêts du 24 mars 1994, *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, point 61), du 21 septembre 1999, *Läärä e.a.* (C-124/97, EU:C:1999:435, points 14 et 15), et du 6 novembre 2003, *Gambelli e.a.* (C-243/01, EU:C:2003:597, point 63) – tous en matière de jeux de hasard ; voir, également, arrêt du 5 mars 1996, *Brasserie du pêcheur et Factortame* (C-46/93 et C-48/93, EU:C:1996:79, points 48 et suiv.) en matière de législation alimentaire.

75 Sur le critère comparable appliqué en matière d'appréciation de l'action des institutions de l'Union et de celle des États membres, voir, également, arrêt du 5 mars 1996, *Brasserie du pêcheur et Factortame* (C-46/93 et C-48/93, EU:C:1996:79, point 47).

76 Voir déjà, à cet égard, mes conclusions dans l'affaire *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, point 48), et arrêts du 10 décembre 2002, *British American Tobacco (Investments) et Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, point 123, et jurisprudence citée), et du 4 mai 2016, *Pologne/Parlement et Conseil* (C-358/14, EU:C:2016:323, point 79), sur le pouvoir d'appréciation du législateur de l'Union, qui peuvent être transposés à la situation du législateur national – voir, également, sur le critère comparable appliqué en matière d'appréciation de l'action des institutions de l'Union et de celle des États membres, arrêt du 5 mars 1996, *Brasserie du pêcheur et Factortame* (C-46/93 et C-48/93, EU:C:1996:79, point 47).

77 Il ressort en revanche du considérant 23 de l'exposé des motifs de la Commission relatif à la proposition de la taxe sur les services numériques fondée sur le chiffre d'affaires que le seuil fondé sur le chiffre d'affaires devrait restreindre l'application de la taxe sur les services numériques aux entreprises d'une certaine envergure. Il s'agit, selon ce considérant, des entreprises qui s'appuient largement sur l'exploitation d'une solide implantation sur le marché. Par ailleurs, le seuil exclut également les petites entreprises et les « jeunes pousses » pour lesquelles la charge liée à la mise en conformité avec la nouvelle taxe aurait probablement un effet disproportionné. Dans l'exposé des motifs sur ce point (p. 12), la Commission affirme explicitement que ces entreprises (dont le chiffre d'affaires est élevé) sont en mesure, de par leur forte position sur le marché, de bénéficier davantage de leurs modèles d'affaires que les entreprises plus petites. En raison de cette « capacité économique », ces entreprises sont considérées comme particulièrement « taxables » et sont donc qualifiées d'assujetties.

d'un surcroît de chiffre d'affaires (rendement marginal) augmente du fait de coûts unitaires fixes diminués⁷⁸. Il ne semble donc nullement 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.

122. Contrairement à ce qu'a affirmé la Commission lors de l'audience, peu importe, du point de vue de l'égalité de traitement, que le barème progressif s'applique dans le cadre d'un impôt fondé sur le bénéfice ou d'un impôt fondé sur le chiffre d'affaires. Le bénéfice d'une entreprise ne représente qu'une donnée chiffrée qui témoigne d'une capacité financière fictive (devant être assujettie à l'impôt) ne coïncidant pas toujours avec la capacité réelle. C'est ce qui apparaît clairement en cas d'amortissements exceptionnels élevés, qui ne font que diminuer le bénéfice de façon fictive mais non de façon réelle (réserves dites « latentes ») ou en cas de « bénéfices d'assainissement » (la renonciation à une créance par un créancier d'une entreprise en situation d'insolvabilité se traduit pour celle-ci, d'un point de vue comptable, par un bénéfice au bilan).

123. À cela s'ajoute le fait que le chiffre d'affaires peut même, à certains égards, s'avérer mieux à même de refléter la capacité financière d'une entreprise que le bénéfice. En effet, contrairement au bénéfice, le chiffre d'affaires se prête beaucoup moins à une diminution par réduction de la base d'imposition ou au transfert de bénéfices, par exemple grâce à des prix de transfert. Le critère du chiffre d'affaires peut donc également représenter un moyen efficace de lutte contre la planification fiscale agressive, ce que la Commission souligne à juste titre dans le cadre de sa proposition de taxe sur les services numériques fondée sur le chiffre d'affaires⁷⁹.

124. L'impôt spécial hongrois n'est donc pas manifestement inapproprié pour réaliser les objectifs indiqués.

2) *Le caractère nécessaire*

125. Lors de l'examen de la nécessité dans le cadre de la proportionnalité, il y a lieu, selon une jurisprudence constante de la Cour, de tenir compte du fait que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante et les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés⁸⁰.

126. Il convient ici de s'interroger sur la question de savoir si l'imposition du chiffre d'affaires peut être envisagée, par comparaison à une imposition du bénéfice, comme une solution moins contraignante mais tout aussi appropriée. On pourrait s'interroger sur la question de savoir si une imposition sur le revenu fondée sur le critère du bénéfice constitue à cet égard un moyen moins contraignant et tout aussi approprié, dans la mesure où elle permet d'éviter que des entreprises aient à acquitter l'impôt spécial alors qu'elles connaissent des pertes importantes.

127. Un impôt sur le revenu fondé sur le bénéfice n'est cependant pas un moyen moins contraignant et tout aussi approprié mais représente un aliud par rapport à l'impôt sur le revenu fondé sur le chiffre d'affaires. La nature de la technique d'imposition du revenu (fondée sur le chiffre d'affaires ou sur le bénéfice) ne préjuge pas de la question de savoir si l'impôt doit également être acquitté en cas de pertes réelles. Un impôt sur le revenu fondé sur le bénéfice peut également s'appliquer alors que l'entreprise génère des pertes. Tel est le cas, par exemple, lorsque certaines dépenses de

78 Voir mes conclusions dans l'affaire Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, point 61). Voir, en ce sens également, mes conclusions dans l'affaire ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, point 57).

79 Considérant 23 de la 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].

80 Voir, déjà en ce sens, arrêts du 11 juillet 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, point 21) ; du 8 juillet 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, point 45) ; du 22 janvier 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, point 50) ; du 15 février 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 54) ; du 4 mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, point 48), et du 30 juin 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, point 33).

fonctionnement – ou également des prix de transfert – ne sont pas prises en compte ou si un créancier renonce à une créance dans une situation de crise (ce que l'on appelle « bénéfices d'assainissement »). Le problème général de l'imposition du contribuable malgré l'absence d'une véritable capacité financière (c'est-à-dire d'une capacité financière réelle), qui résulterait d'une loi nationale relative à un impôt sur le revenu, est principalement un problème qui touche au droit national et aux droits fondamentaux reconnus par celui-ci, mais il ne s'agit pas, en principe, faute d'harmonisation, d'un problème de droit de l'Union.

128. De plus, un impôt sur le revenu fondé sur le bénéfice ne peut pas non plus être considéré comme un moyen de garantir une imposition efficace aussi approprié et mieux à même de contenir les possibilités de planification fiscale. Le choix du chiffre d'affaires comme base d'imposition présente l'avantage décisif que celui-ci est plus simple à déterminer et ne se prête tout au plus que dans une faible mesure aux stratégies de contournement.

129. Il n'y a donc en définitive aucune raison de douter du caractère nécessaire des modalités concrètes de l'impôt spécial au regard de l'objectif poursuivi.

3) *Le caractère adéquat*

130. Les restrictions d'une liberté fondamentale doivent en outre être appropriées à l'objectif poursuivi⁸¹. Il est donc nécessaire que la restriction et ses conséquences ne soient pas démesurées par rapport à celui-ci⁸². Cela ne semble pas non plus être le cas dans cette affaire.

131. À cet égard, il convient tout d'abord de constater, d'une part, que l'objectif d'une juste répartition des charges dans une société revêt une grande importance lorsque le législateur intervient dans le domaine fiscal. Il en va de même de l'objectif d'une mise en conformité avec les critères de stabilité de l'Union. Le principe d'une participation surproportionnelle de contribuables dont la capacité financière est également surproportionnelle, dans le but d'atténuer la charge des contribuables dont la capacité financière est moindre, ne saurait être considéré comme inadéquat. L'adéquation de la mesure pourrait en revanche poser un problème si l'impôt avait un effet asphyxiant et s'il s'apparentait par conséquent à une interdiction de l'activité assujettie.

132. D'autre part, il n'apparaît pas que la mesure ait des répercussions trop graves. En particulier, l'impôt spécial n'a visiblement pas pour effet de rendre impossible l'exercice d'une activité économiquement rentable sur le marché hongrois des télécommunications. Il ne semble pas, si l'on s'en tient à ces dernières années, avoir d'effet asphyxiant. De plus, l'impôt spécial diminue également le bénéfice, selon les données communiquées par la Hongrie lors de l'audience, ce qui entraîne donc également une réduction de l'impôt sur le revenu fondé sur le bénéfice, lorsque le contribuable acquitte un impôt sur le revenu. À cela s'ajoute le fait que, dès le début, cet impôt n'a été perçu que pendant trois ans à titre d'impôt de crise et qu'il avait donc uniquement un caractère temporaire.

133. En conclusion, la restriction de la liberté d'établissement résultant d'un impôt sur le revenu progressif fondé sur le chiffre d'affaires affectant les entreprises de télécommunication ayant un chiffre d'affaires élevé serait donc justifiée.

81 Arrêts du 11 octobre 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, point 82 et jurisprudence citée), et du 21 décembre 2011, Commission/Pologne (C-271/09, EU:C:2011:855, point 58).

82 Arrêts du 12 juillet 2001, Jippes e.a. (C-189/01, EU:C:2001:420, point 81) ; du 9 novembre 2010, Volker und Markus Schecke et Eifert (C-92/09 et C-93/09, EU:C:2010:662, points 76 et suiv.) ; du 22 janvier 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, point 50), et du 30 juin 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, point 33).

4. Conclusion sur la première question

134. Les articles 49 et 54 TFUE ne s'opposent pas à l'impôt spécial hongrois pour le marché des télécommunications.

C. Sur la deuxième question préjudicielle : violation de l'interdiction des aides d'État

135. Il reste encore à déterminer si l'impôt spécial progressif hongrois pour le marché des télécommunications pourrait être qualifié d'aide d'État. Selon la juridiction de renvoi, l'application du taux maximal de 6,5 % uniquement à partir de certains seuils de chiffre d'affaires tendrait à confirmer cette hypothèse.

1. La recevabilité de la deuxième question

136. Il y a lieu toutefois de vérifier, dans un premier temps, la recevabilité de la demande de décision préjudicielle en ce qui concerne la deuxième question. En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour, les redevables d'une contribution ne sauraient exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres personnes constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ladite contribution⁸³.

137. Dans la mesure, cependant, où cette contribution est introduite à des fins spécifiques et notamment dans le but de favoriser d'autres entreprises, il convient toutefois de vérifier si les modalités de l'affectation du produit de la contribution respectent les dispositions relatives aux aides d'État⁸⁴. Dans un tel cas, le redevable concerné peut également contester sa propre charge fiscale – qui a nécessairement pour corollaire de favoriser des tiers.

138. Tel n'est toutefois pas le cas. En l'occurrence, la charge fiscale de la partie requérante au principal résulte d'un impôt général dont le produit est versé au budget général de l'État et qui n'implique donc pas d'avantage concret pour un tiers. La requérante conteste ainsi uniquement, en l'espèce, l'avis d'imposition qui lui a été adressé et qu'elle estime illégal au motif que d'autres contribuables ne sont pas imposés dans la même mesure.

139. Il s'ensuit que Vodafone ne peut se prévaloir, devant les juridictions nationales, de l'illégalité de l'exonération dont bénéficient les autres entreprises pour se soustraire au paiement de cet impôt.

140. Seule la décision de la Cour dans l'affaire *Air Liquide Industries Belgique*⁸⁵ semble contredire cette conclusion. Selon cet arrêt, il suffirait, aux fins de la recevabilité de certaines questions préjudicielles, que « les demandes » des contribuables visent également à « mettre en cause la validité des instruments juridiques ». Peu importe de savoir si tel est le cas dans le contexte d'une procédure, telle que celle au principal, concernant la légalité d'un avis d'imposition. En effet, même dans cet arrêt, la Cour a par la suite souligné, à juste titre, que le « redevabl[e] d'une taxe ne saur[ait] exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres entreprises constitue une aide d'État pour se soustraire au

83 Arrêts du 20 septembre 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, point 80 et jurisprudence citée) ; du 27 octobre 2005, *Distribution Casino France e.a.* (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, points 42 et suiv.) ; du 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 43 et suiv.), et du 6 octobre 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, point 21).

84 Sur l'importance de cette question, voir, entre autres, arrêt du 27 octobre 2005, *Distribution Casino France e.a.* (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, points 40, 41, et 45 et suiv.).

85 Arrêt du 15 juin 2006 (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 25 et 26).

paiement de ladite taxe »⁸⁶. Cependant, si tel est le cas, il s'ensuit que la question d'une aide en faveur d'un tiers, dans le cadre d'une procédure qui ne concerne que la propre dette fiscale du contribuable – comme c'est le cas en l'occurrence –, n'est pas nécessaire à la résolution du litige et n'est donc pas recevable.

141. Il convient, également, de garder à l'esprit à cet égard le fait qu'il appartient en principe à la Commission de veiller à la *récupération* d'une aide octroyée illégalement, ce que la Cour vient de réaffirmer récemment⁸⁷. Cependant, la non-imposition de Vodafone ne constituerait pas une récupération mais reviendrait à étendre le bénéfice de l'aide à une autre personne (à savoir Vodafone), ce qui, loin d'éliminer la distorsion de concurrence, la renforcerait au contraire.

142. En revanche, le fait qu'une juridiction, appelée à statuer sur l'octroi d'une exonération fiscale – comme dans l'affaire A-Brauerei⁸⁸ – puisse poser une telle question à la Cour est conforme à cette jurisprudence. Cette affaire n'est justement pas comparable à la présente affaire, contrairement à ce qu'a affirmé la Commission lors de l'audience. En effet, il est question, dans un tel cas de figure, de l'octroi de l'aide à ses bénéficiaires et non de l'annulation d'un avis d'imposition au profit d'un tiers (en l'occurrence Vodafone) qui souhaiterait que le bénéfice de l'aide lui soit étendu.

143. On ne saurait non plus objecter qu'une récupération sous forme d'imposition a posteriori des entreprises plus petites – solution défendue par Vodafone lors de l'audience – serait impossible. Dans l'hypothèse où la récupération de l'aide par l'État membre n'est exceptionnellement pas possible, sa récupération ne peut alors pas être exigée, ainsi que cela ressort de l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999⁸⁹. Comme la Cour en a jugé, le principe selon lequel « à l'impossible nul n'est tenu » fait partie des principes généraux de droit de l'Union⁹⁰. Même dans ce cas de figure, ni l'article 107, ni l'article 108 TFUE, ni les dispositions du règlement précité ne prévoient donc, pour le passé, la possibilité d'un *élargissement* de l'aide à d'autres personnes.

144. La recevabilité de la question préjudicielle ne peut pas non plus être déduite – contrairement au point de vue défendu par la Commission lors de l'audience – de la jurisprudence plus récente de la Cour dans l'affaire ANGED⁹¹, concernant un impôt espagnol (fondé sur la surface de vente) sur l'activité de commerce de détail. Dans cette procédure, la juridiction nationale était appelée à examiner la loi elle-même (ayant un effet erga omnes) et non pas seulement l'avis d'imposition concerné. Des précisions sur l'article 107 TFUE étaient donc cet égard à tout le moins utiles à la juridiction de renvoi, raison pour laquelle la Cour a confirmé à juste titre la recevabilité de la question préjudicielle.

145. Si l'effet de l'arrêt ne s'étend toutefois qu'à l'intéressé, qui – comme l'ont confirmé ici les parties à la procédure – ne conteste que son avis d'imposition, l'idée développée par la Cour dans l'affaire ANGED n'est pas pertinente, de sorte qu'il y a lieu de s'en tenir au principe précédemment évoqué. En vertu de la jurisprudence constante de la Cour – qui fait même référence à l'arrêt Air Liquide Industries Belgium⁹² – la deuxième question préjudicielle posée dans la présente affaire est donc irrecevable⁹³.

86 Arrêt du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 43).

87 Arrêt du 6 novembre 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Commission, Commission/Scuola Elementare Maria Montessori et Commission/Ferracci (C-622/16 P à C-624/16 P, EU:C:2018:873, points 90 et suiv.).

88 Arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Règlement du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article [108 TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1).

90 Arrêt du 6 novembre 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Commission, Commission/Scuola Elementare Maria Montessori et Commission/Ferracci (C-622/16 P à C-624/16 P, EU:C:2018:873, point 79) ; voir, déjà en ce sens, bien que dans un autre contexte, arrêt du 3 mars 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, point 42).

91 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).

92 Arrêt du 15 juin 2006 (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 43 et suiv.).

93 Voir expressément en ce sens, dans un cas comparable : arrêt du 6 octobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, points 21 et suiv.).

146. Rien n'empêche la partie requérante de saisir une juridiction nationale aux fins d'un examen abstrait de la loi. Cette juridiction pourrait alors introduire une demande de décision préjudicielle sur ce point.

147. À la lumière des considérations qui précèdent, il n'est ni justifié ni nécessaire de s'écarter de la jurisprudence antérieure de la Cour selon laquelle le redevable d'une contribution ne saurait exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres entreprises constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ladite contribution⁹⁴. La demande de décision préjudicielle est donc irrecevable s'agissant de sa deuxième question.

2. À titre subsidiaire : appréciation juridique

148. Si la Cour devait néanmoins conclure à la recevabilité de la deuxième question, elle devrait alors déterminer si l'imposition réduite (en fonction du chiffre d'affaires) des entreprises moyennes ou l'exonération (en fonction du chiffre d'affaires) des petites entreprises constitue une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

149. Selon une jurisprudence constante de la Cour, 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, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence⁹⁵.

150. Le critère décisif est ici celui de l'avantage sélectif. En d'autres termes, il convient de déterminer si un barème fiscal progressif constitue un avantage sélectif, qu'il y a lieu de justifier, pour les contribuables qui, en raison de cette progressivité, n'acquittent aucun impôt ou bien un impôt comparativement inférieur à celui d'autres contribuables. Il n'y a pas si longtemps, une telle question aurait clairement et indubitablement appelé une réponse négative. C'est précisément la question qui se pose à présent dans cette affaire.

151. Il s'agit d'une hypothèse qui a conduit l'avocat général Saugmandsgaard Øe à remettre fondamentalement en question le schéma d'analyse jusqu'ici adopté par la Cour. Selon lui, en effet⁹⁶ :

« Pour prendre un exemple extrême, une mesure prévoyant des taux progressifs d'imposition, définis en fonction du niveau de revenus, constitue incontestablement une mesure générale selon la méthode d'analyse classique dès lors que toute entreprise peut bénéficier des taux les plus favorables. En revanche, selon la méthode du cadre de référence, les taux les plus favorables constituent une différenciation devant être validée soit par l'absence de comparabilité (deuxième étape), soit par l'existence d'une justification tirée de la nature ou de l'économie générale du régime en cause (troisième étape). Pour être tout à fait clair, je ne prétends évidemment pas que la méthode du cadre de référence aboutirait automatiquement à qualifier de "sélectifs" des taux progressifs

94 Arrêts du 20 septembre 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, point 80 et jurisprudence citée) ; du 27 octobre 2005, *Distribution Casino France e.a.* (C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, EU:C:2005:657, points 42 et suiv.) ; du 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 43 et suiv.), et du 6 octobre 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, point 21).

95 Arrêts du 21 décembre 2016, *Commission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 40) ; 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), et du 27 juin 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, point 38).

96 Conclusions de l'avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, points 66 et 67).

d'imposition [97], mais bien qu'elle comporte cette possibilité dès lors qu'elle amène à s'interroger sur la légitimité de mesures qui sont écartées en amont par la méthode d'analyse classique. Ce risque d'extension de la discipline des aides d'État pourrait concerner, notamment, des mesures semblables à celles que la Cour a qualifiées de "générales" par le passé. »

152. Je partage ces réserves mais j'estime qu'elles peuvent également être prises en considération s'agissant de la méthode dite du cadre de référence. Il convient donc, dans un premier temps, d'examiner en quoi consiste l'avantage (points 153 et suivants) susceptible d'être qualifié de sélectif (points 157 et suivants).

a) La notion d'« avantage »

153. Il convient d'observer, s'agissant de la question de savoir si les dispositions en cause au principal doivent s'analyser comme octroyant un avantage à leur bénéficiaire, que, 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 marché⁹⁸.

154. Un traitement fiscal avantageux 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 également relever de l'article 107, paragraphe 1, TFUE⁹⁹. Ainsi, sont notamment considérées comme des aides les interventions qui, sous des formes diverses, 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 identiques¹⁰⁰.

155. S'agissant de l'exonération et de l'imposition réduite, on peut d'emblée constater l'absence d'avantage. Toutes les entreprises – les petites comme les grandes – sont exonérées si leur chiffre d'affaires ne dépasse pas le seuil des 500 millions de HUF (environ 1 534 000 euros) et acquittent un impôt réduit si leur chiffre d'affaires se situe entre 500 millions et 5 milliards de HUF (entre environ 1 534 000 et 15 340 000 euros). Cela vaut également pour Vodafone.

156. La différence de taux moyen d'imposition qui résulte de la progressivité – sur laquelle se focalisent tant la Commission que Vodafone – constitue tout au plus un avantage qui profite aux contribuables dont le chiffre d'affaires est plus faible.

b) Le caractère sélectif de l'avantage en droit fiscal

157. Il convient de déterminer à cet égard si l'application du taux moyen d'imposition inférieur, lorsque le chiffre d'affaires est plus bas, revient à « favoris[er] certaines entreprises ou certaines productions » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, c'est-à-dire s'il existe, au sens de la jurisprudence de la Cour, un avantage « sélectif ».

97 « Je relève, à cet égard, que la communication de la Commission sur la notion d'"aide d'État" précise, au point 139, que la nature progressive de l'impôt sur le revenu et sa logique redistributive peuvent constituer des justifications tirées de la nature ou de l'économie générale du régime en cause. »

98 Arrêts du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 21), et du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 65).

99 Voir, entre autres, arrêts du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 14) ; 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 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23).

100 Arrêts du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 13) ; du 19 mars 2013, Bouygues et Bouygues Télécom/Commission e.a. et Commission/France e.a. (C-399/10 P et C-401/10 P, EU:C:2013:175, point 101) ; du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 33), et du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 66).

158. L'examen du caractère sélectif annonce toujours, dans le contexte de la législation fiscale des États membres, des difficultés considérables¹⁰¹. Dans sa jurisprudence, la Cour a itérativement jugé qu'il convient de partir du principe qu'un régime fiscal applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques n'est pas sélectif¹⁰². Il y aurait donc lieu, sur cette base, d'écartier toute sélectivité. L'arrêt *World Duty Free Group e.a.*¹⁰³ n'affecte pas cette analyse. En effet, cette décision concernait un cas particulier de « promotion des exportations » destiné à favoriser les investissements à l'étranger des entreprises nationales au détriment des entreprises étrangères, incompatible avec la conception de l'article 111 TFUE. Des subventions spécifiques à l'exportation peuvent donc satisfaire au critère de sélectivité, même si elles concernent l'ensemble des contribuables.

159. La circonstance qu'une réglementation fiscale n'avantage que les entreprises qui en remplissent les conditions – à savoir, en l'occurrence, le fait de ne pas atteindre certains seuils de chiffre d'affaires – n'est pas non plus suffisante pour conclure au caractère sélectif de cette réglementation¹⁰⁴. Toute sélectivité devrait donc également être écartée en l'occurrence.

160. Il n'en reste pas moins que la législation fiscale générale doit également être examinée à l'aune de l'interdiction des aides qui ressort de l'article 107 TFUE¹⁰⁵. C'est pourquoi la Cour a posé des conditions particulières en matière d'avantages fiscaux pour la constatation de leur caractère sélectif. Déterminer s'il s'agit d'une approche en deux temps ou en trois temps n'est pas décisif¹⁰⁶. Ce qui est toujours décisif est le fait de déterminer si les conditions de l'avantage fiscal ont été choisies de façon non discriminatoire selon les critères du système fiscal national¹⁰⁷.

101 Voir ne serait-ce que les décisions récentes suivantes ainsi que les conclusions présentées dans ces affaires : 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), avec mes conclusions présentées dans l'affaire *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), dans les affaires jointes *ANGED* (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2017:853) et dans les affaires jointes *ANGED* (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2017:854) ; arrêt du 28 juin 2018, *Andres* (faillite *Heitkamp BauHolding*)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505) et conclusions de l'avocat général *Wahl* dans l'affaire *Andres* (faillite *Heitkamp BauHolding*)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017), et arrêt du 19 décembre 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024) et conclusions de l'avocat général *Saugmandsgaard Øe* dans l'affaire *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

102 Voir, entre autres, arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, point 35) ; 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) ; du 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, point 39) ; du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23), et 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.).

103 Arrêt du 21 décembre 2016 (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 73, 74, et 86 et suiv.).

104 Voir en ce sens, notamment, arrêts du 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42) ; 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) ; du 28 juin 2018, *Andres* (faillite *Heitkamp BauHolding*)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 94), et du 19 décembre 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 24).

105 Voir, entre autres, arrêts du 15 mars 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, point 14) ; 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 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23).

106 Voir, également, conclusions de l'avocat général *Bobek* dans l'affaire *Belgique/Commission* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, point 28), qui qualifie ce sujet de « plutôt académique ».

107 Voir, en ce sens, également, arrêts du 14 janvier 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, point 53), et 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) ; de façon explicite, également, hors du champ du droit fiscal, voir arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 53 et 55).

161. À cet effet, il y a lieu, tout d'abord, de déterminer ce qui constitue, dans l'État membre concerné, le régime fiscal applicable de façon générale ou « normale ». Au regard de ce régime général ou « normal », il faut ensuite déterminer, dans un deuxième temps, si l'avantage conféré par la mesure fiscale litigieuse revêt un caractère sélectif¹⁰⁸. Cela suppose que des entreprises se trouvant dans une situation comparable soient traitées différemment en l'absence de toute justification. À cet égard – à tout le moins dans le cadre d'une procédure d'aide – la Commission doit supporter la charge de la preuve de l'inégalité de traitement tandis que l'État membre supporte celle de sa justification¹⁰⁹.

162. À l'instar de l'avocat général Bobek¹¹⁰, je suis d'avis que l'examen de la sélectivité consiste en définitive « simplement » en un examen de la discrimination. Par conséquent, j'examinerai tout d'abord s'il existe une inégalité de traitement (points 173 et suivants) puis si cette inégalité de traitement est justifiée (points 176 et suivants). Je souhaiterais encore, au préalable, expliquer pour quelle raison il convient de modifier quelque peu le schéma d'analyse classique dans le contexte de la création initiale du cadre de référence (point 164).

1) La modification du schéma d'analyse dans le contexte de la création initiale d'un cadre de référence

163. Dans le cas des législations fiscales générales, en particulier lorsque celles-ci créent pour la première fois le cadre de référence, il est nécessaire de modifier le schéma d'analyse permettant de constater leur caractère sélectif. En effet, la différenciation fiscale – contrairement à l'hypothèse d'une subvention au sens strict sous forme de prestations en argent – dans le cadre d'un régime fiscal d'application générale, revêt un caractère contraignant, est valable pour tous de façon identique, et le contribuable est soumis à ces différenciations éventuellement avantageuses selon des modalités généralement obligatoires qui ne nécessitent aucune intervention de sa part. Cette configuration se distingue très nettement d'une aide individuelle « normale ».

164. La Cour a, en définitive, déjà pratiqué cette analyse modifiée dans les affaires ANGED¹¹¹, dans lesquelles il n'y avait pas non plus de cadre de référence auquel la législation dérogeait puisque la réglementation litigieuse constituait au contraire elle-même le cadre de référence. Tel est le cas également ici. Le taux d'imposition progressif ne constitue pas une exception en faveur de certaines entreprises par rapport à un taux d'imposition « normal » (proportionnel ?) mais constitue lui-même la règle. Cette règle a pour conséquence que tous les contribuables sont soumis à des taux d'imposition moyens différents.

165. De telles différenciations générales « avantageuses », qui ne sont pas des subventions au sens strict, ne peuvent cependant, selon la jurisprudence, être qualifiées d'aide que si elles sont de *même* nature et ont des effets *identiques* à une aide¹¹². Compte tenu de l'autonomie fiscale des États membres, cela vaut tout particulièrement lorsque ceux-ci définissent pour la première fois le cadre de référence.

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

109 Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Belgique/Commission (C-270/15 P, EU:C:2016:289, point 27) ; sur la charge de la preuve incombant à la Commission, voir arrêts du 8 septembre 2011, Commission/Pays-Bas (C-279/08 P, EU:C:2011:551, point 62) ; du 4 juin 2015, Commission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 59), et du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 84) ; sur la charge de la preuve incombant à l'État membre, voir arrêt du 29 avril 2004, Pays-Bas/Commission (C-159/01, EU:C:2004:246, point 43) ; du 8 septembre 2011, Commission/Pays-Bas (C-279/08 P, EU:C:2011:551, point 62) ; 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 146), et du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 87).

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

111 Arrêts du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, points 50 et suiv.) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2018:281, points 43 et suiv.), et du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, points 38 et suiv.).

112 Voir, entre autres, arrêts du 23 février 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité (30/59, EU:C:1961:2, p. 43) ; du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 29) ; du 19 mars 2013, Bouygues et Bouygues Télécom/Commission e.a. et Commission/France e.a. (C-399/10 P et C-401/10 P, EU:C:2013:175, point 101), et du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 22).

166. Ce n'est que lorsqu'un État membre, au moyen de la définition du cadre de référence, octroie des avantages à des fins qui sont étrangères au système fiscal qu'il est justifié d'assimiler ces avantages fiscaux aux subventions au sens strict¹¹³. Partant, 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 fiscal¹¹⁴. Des différenciations générales qui s'inscrivent dans un système fiscal cohérent peuvent donc difficilement être constitutives d'un avantage sélectif.

167. À y regarder de plus près, il apparaît que cette approche est également à l'origine de la décision fondamentale rendue dans l'affaire Gibraltar¹¹⁵, sur laquelle la Commission se fonde pour l'essentiel dans son argumentation écrite. Dans cette affaire, également, le cadre de référence venait d'être créé et avait en pratique pour conséquence que les sociétés « off-shore » n'étaient pas imposées, alors que l'impôt sur les revenus qui venait d'être introduit était censé s'appliquer de façon identique à toutes les entreprises (vraisemblablement également en fonction de leur capacité financière). Le législateur avait choisi dans ce cadre des critères tels que le nombre de salariés et l'utilisation de locaux professionnels, le but étant que les revenus soient imposés en fonction des bénéficiaires. La Cour a accepté à cet égard – compte tenu également de ce que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord n'avait invoqué aucun motif de justification dans le cadre de la procédure d'examen de l'aide – la constatation de la Commission quant au caractère incohérent du système fiscal¹¹⁶.

168. L'incohérence du système fiscal peut également en définitive être effectivement l'indice d'un abus du droit fiscal. Cette fois, le contribuable n'a pas opté pour des montages fiscaux abusifs afin de se soustraire à l'impôt. C'est plutôt l'État membre qui – d'un point de vue objectif – « abuse » de son droit fiscal pour subventionner certaines entreprises en éludant l'application du droit des aides. L'examen de la condition relative à la sélectivité lors de la création du système de référence se limite à cet égard à une vérification de la cohérence du système ainsi créé.

169. La Cour a finalement conclu à juste titre, dans ladite affaire Gibraltar, à l'absence de cohérence. Ni le nombre de salariés ni l'utilisation de locaux professionnels ne sont des facteurs qui s'expliquent de façon logique dans le contexte d'une imposition sur les revenus à caractère général et applicable sans distinction, ce qui correspondait à la finalité de la loi nationale. Cependant, cela vaut-il également pour un impôt spécial progressif sur les revenus fondé sur le chiffre d'affaires ? Est-il véritablement incohérent de faire payer plus d'impôt (tant en termes absolus que relatifs) à une entreprise de télécommunication ayant un chiffre d'affaires élevé qu'à une entreprise de télécommunication dont le chiffre d'affaires est faible ?

2) Le critère de l'examen de cohérence

170. Les réserves soulevées par les différents avocats généraux¹¹⁷ (s'agissant en particulier des problèmes concernant la définition du cadre de référence exact et de l'examen général de la question de l'égalité de l'ensemble des législations fiscales nationales dans le contexte de l'autonomie fiscale des États membres) peuvent être prises en compte par l'application d'un critère assoupli pour vérifier la cohérence fiscale d'une loi fiscale générale. Selon ce critère, les différenciations générales constatées dans le cadre de la création du système de référence ne sont des mesures sélectives qu'à la condition

113 Voir, déjà en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, points 22 à 27).

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

115 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).

116 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 149).

117 Voir conclusions de l'avocat général Saugmandsgaard Øe dans l'affaire A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), de l'avocat général Wahl dans l'affaire Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017), et mes conclusions dans l'affaire ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), dans les affaires jointes ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2017:853) et dans les affaires jointes ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2017:854).

de n'être fondées sur aucune base rationnelle compte tenu de la finalité de la loi. Sans cet assouplissement, la Cour devrait en définitive évaluer toute différenciation dans toute loi fiscale nationale, puisque celle-ci favorise nécessairement un contribuable et en défavorise nécessairement un autre.

171. Il s'ensuit qu'un avantage sélectif ne peut être envisagé qu'à la condition, d'une part, que cette mesure (en l'occurrence, le taux d'imposition progressif) introduise des distinctions entre des opérateurs économiques se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal, dans une situation factuelle et juridique comparable¹¹⁸, dont la réalité est incontestable.

172. Même lorsque cette condition est remplie, l'avantage en question, d'autre part, peut être justifié par la nature ou l'économie générale du système dans lequel il s'inscrit, notamment lorsqu'une mesure fiscale résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal national¹¹⁹, qui doivent toutefois simplement être compréhensibles. De plus, 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 détail¹²⁰.

i) L'inégalité de traitement d'entreprises se trouvant dans une situation comparable

173. Il y a lieu de déterminer à cet égard, pour commencer, si nous sommes en présence d'une inégalité de traitement qui ne peut être justifiée dans le cadre du système fiscal de l'État membre. De surcroît, cette inégalité de traitement non justifiée devrait consister, selon le libellé de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, en une différenciation favorisant soit certaines entreprises, soit certaines productions. C'est pourquoi la Cour a constaté, en particulier dans son arrêt Gibraltar, que la mesure fiscale devait être de nature à caractériser les entreprises bénéficiaires en vertu des propriétés qui leur sont spécifiques en tant que catégorie privilégiée¹²¹.

174. Cet élément fait cependant défaut pour un impôt tel que celui dont il est ici question. Les grandes entreprises de télécommunication se distinguent des petites entreprises de ce secteur précisément par leur chiffre d'affaires et la capacité financière qui en résulte. Elles ne se trouvent pas, selon l'analyse de l'État membre – qui ne saurait du reste en l'occurrence être considéré comme manifestement erronée – dans une situation factuelle et juridique comparable.

175. Il en va de même des possibilités dont disposent les grandes entreprises pour minimiser, grâce à des montages fiscaux, le montant d'une imposition sur les revenus fondée sur le bénéfice. Il n'est pas non plus manifestement excessif de considérer qu'une telle possibilité s'accroît avec la taille de l'entreprise.

118 Voir arrêts du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 49) ; du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42) ; du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 19) ; du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 35) ; du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 49 à 58) ; 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), et 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).

119 Voir arrêts du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 65 et 69), et du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 22) ; voir, également en ce sens, entre autres, arrêts du 2 juillet 1974, Italie/Commission (173/73, EU:C:1974:71, point 33) ; du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 42) ; 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), et du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, points 42 et 43).

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

121 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 104).

ii) À titre subsidiaire : la justification de l'inégalité de traitement

176. Si la Cour devait néanmoins estimer qu'une entreprise dont le chiffre d'affaires net annuel s'élève, par exemple, à 10 000 euros/HUF se trouve dans une situation comparable à celle d'une entreprise qui réalise un chiffre d'affaires net annuel de 100 000 000 d'euros/HUF, il resterait à déterminer si l'inégalité de traitement induite par la différence de taux moyen d'imposition d'un impôt progressif peut être justifiée.

177. Il suffit à cet égard – ainsi que la Cour l'a également souligné dans son arrêt *World Duty Free*¹²² – d'examiner l'inégalité de traitement au regard de l'objectif poursuivi par la loi, notamment – comme c'est le cas dans la présente affaire – lorsqu'il n'est pas dérogé à un cadre de référence mais que la loi elle-même représente ce cadre de référence.

178. 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'interprétation¹²³. Dans le cas contraire, l'analyse se focaliserait sur la technique législative. La Cour a cependant souligné de façon constante, dans sa jurisprudence, qu'en matière d'aides d'État les interventions étatiques doivent être appréciées en fonction de leurs effets, indépendamment des techniques utilisées¹²⁴.

179. Il y a donc lieu de vérifier si la progressivité du barème de l'impôt spécial hongrois, loin de trouver sa justification dans la loi elle-même instaurant cet impôt, obéit au contraire à des finalités obscures, extérieures à celle-ci – qui lui sont en d'autres termes étrangères¹²⁵.

180. La réponse est ici clairement négative. Comme cela a été évoqué précédemment (points 108 et suivants), l'objectif de la loi, énoncé de façon expresse dans son préambule, est d'imposer la capacité financière, qui est en l'occurrence déduite du montant du chiffre d'affaires. En outre, une certaine fonction redistributive – qui est en soi propre à un barème progressif et donc inhérente au système – est recherchée lorsque des acteurs économiquement plus forts supportent une charge financière supérieure à celles des acteurs économiquement plus faibles (expression du principe de l'État social). La Commission reconnaît également, dans sa communication du 19 juillet 2016 « relative à la notion d'"aide d'État" visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne », cette « logique redistributive » propre à la nature progressive de l'impôt sur le revenu comme un motif de justification¹²⁶.

181. De plus, il résulte des éléments du processus législatif qui ont été communiqués à la Cour qu'un autre objectif est d'éviter la non-imposition des entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires élevé et qui ne contribuent que peu, voire pas, aux recettes de l'impôt sur les sociétés en Hongrie. Ces objectifs ne sont pas – du point de vue du droit fiscal – étrangers à une telle loi.

¹²² 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).

¹²³ Voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 45) ; voir, dans un sens contraire, arrêt du 26 avril 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, point 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 ».

¹²⁴ Arrêt du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, point 89) ; 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), et du 28 juin 2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 91).

¹²⁵ Voir, en ce sens, expressément, arrêt du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 70).

¹²⁶ Communication de la Commission relative à la notion d'"aide d'État" visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne – JO 2016, C 262, p. 1 (31), point 139.

182. Contrairement à ce que la Commission semble penser, l'imposition des revenus en fonction du bénéfice ne constitue pas la seule forme d'imposition valable, comme le Tribunal de l'Union européenne l'a également affirmé dans un arrêt récent¹²⁷, mais représente simplement une *technique* permettant de calculer et d'imposer la capacité financière du contribuable selon des modalités identiques (voir, déjà en ce sens, le point 100 des présentes conclusions).

183. Il se peut – et la Commission a insisté sur ce point lors de l'audience – 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. Le droit des aides d'État ne s'intéresse toutefois pas au système fiscal qui serait le plus précis mais recherche un effet de distorsion entre deux concurrents. Si le même impôt doit être acquitté pour un chiffre d'affaires identique, il n'y a pas de distorsion de concurrence. Lorsqu'un chiffre d'affaires plus élevé implique également le paiement d'un impôt plus élevé, on peut constater la même « inégalité de traitement » que lorsqu'un bénéfice plus élevé implique le paiement d'un impôt plus élevé. Cette conclusion vaut incontestablement pour un taux d'imposition proportionnel (dans ce cas, un impôt supérieur est acquitté en termes absolus) et découle, s'il s'agit d'un taux d'imposition progressif (dans ce cas, un impôt supérieur est acquitté tant en termes absolus qu'en termes relatifs), des raisons précédemment évoquées tenant au système fiscal.

184. L'importance du chiffre d'affaires révèle (à tout le moins d'une façon qui n'est pas manifestement inexacte) une certaine capacité financière (voir déjà sur ce sujet les points 118 et suivants des présentes conclusions). 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 numériques¹²⁸ – 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.

185. Si l'on se place du point de vue de la procédure administrative, on ne saurait non plus contester le fait que le nombre d'établissements commerciaux concernés, et donc également susceptibles d'être contrôlés, soit réduit au moyen d'une valeur seuil. Ainsi, pour ne citer qu'un exemple, les dispositions du droit de l'Union en matière de TVA prévoient que les petites entreprises (c'est-à-dire les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépassent pas une certaine « franchise ») ne sont pas non plus taxées (voir les articles 282 et suivants de la directive TVA).

186. De plus, eu égard aux objectifs poursuivis par la loi, le choix du critère du chiffre d'affaires plutôt que du bénéfice se conçoit également dans la mesure où le premier est plus facile à constater (administration simple et effective¹²⁹) et moins aisé à contourner que, par exemple, les bénéfices réalisés (voir, déjà à cet égard, le point 123 des présentes conclusions). La prévention des abus en droit fiscal peut également constituer une justification en matière d'aides, comme l'a déjà affirmé la Cour¹³⁰.

187. Selon moi, 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 le contribuable ayant une capacité financière supérieure, y compris en termes relatifs, une charge fiscale supérieure à celle supportées par les contribuables dont la capacité financière n'est pas équivalente. Cela vaut, en tout état de cause, pour un impôt qui concerne également les personnes physiques (voir l'article 3, paragraphes 1 et 2, de la loi sur l'impôt spécial).

127 Arrêt du 16 mai 2019, Pologne/Commission (T-836/16 et T-624/17, EU:T:2019:338, points 65 et suiv.).

128 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].

129 La Commission considère elle-même que des motifs de bonne gestion administrative constituent une justification – voir communication de la Commission relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [JO 2016, C 262, p. 1 (31), point 139].

130 Arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 51) ; voir, également, déjà en ce sens, arrêt du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, EU:C:2004:252, points 73 et suiv.).

3. Conclusion

188. En conclusion, l'imposition moyenne inférieure (qui concerne en l'occurrence les entreprises réalisant un faible chiffre d'affaires) en tant que conséquence nécessaire de l'application d'un barème fiscal progressif ne constitue pas un avantage sélectif en faveur de ces entreprises.

VI. Proposition de réponse

189. Pour ces motifs, je propose à la Cour d'apporter les réponses suivantes aux questions déférées par le Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Budapest, Hongrie) :

- 1) La différence d'imposition induite par l'application d'un barème progressif ne constitue pas une restriction indirecte de la liberté d'établissement au sens des dispositions combinées de l'article 49 et de l'article 54 TFUE. Il en va de même lorsque, dans le cas d'une imposition sur le revenu fondée sur le chiffre d'affaires, une charge fiscale plus lourde pèse sur les entreprises de plus grande taille et que celles-ci sont de facto majoritairement détenues par des porteurs de parts étrangers. Il n'en irait autrement qu'à la condition de prouver que le comportement de l'État membre est constitutif d'abus de droit. La preuve d'un tel abus fait en l'occurrence défaut.
- 2) La différence d'imposition induite par l'application d'un barème progressif ne constitue ni un avantage sélectif au profit d'entreprises dont le chiffre d'affaires est plus faible (et ne constitue donc pas une aide) ni une circonstance dont peut se prévaloir une entreprise ayant un chiffre d'affaires plus élevé pour se soustraire à sa propre obligation fiscale.
- 3) L'impôt spécial hongrois, en tant qu'impôt direct sur le revenu fondé sur le chiffre d'affaires, n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte que l'article 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ne fait pas obstacle à un tel impôt.