



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 4 juillet 2019¹

Affaire C-323/18

Tesco-Global Áruházak 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-Capitale, Hongrie)]

« Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Aides d'État – Système de taxe sur la valeur ajoutée – Impôt lié au chiffre d'affaires applicable aux entreprises de commerce de détail – 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 »

I. Introduction

1. Dans le cadre de la présente affaire, la Cour est une nouvelle fois² saisie de la question d'une restriction indirecte aux libertés fondamentales produite par une réglementation fiscale, dont l'effet discriminatoire ne peut être déduit que de son barème progressif, qui taxe plus lourdement les personnes économiquement plus fortes³. Étant donné que ces dernières ont tendance à exercer leurs activités au-delà des frontières, l'on pourrait y voir une discrimination indirecte à leur égard, surtout si la progressivité est utilisée de manière ciblée pour viser les entreprises multinationales économiquement plus fortes.

2. Outre une violation de la liberté d'établissement, une violation de l'interdiction des aides doit être envisagée. Une imposition progressive des entreprises économiquement plus fortes pourrait également constituer une aide contraire au marché intérieur en faveur des entreprises économiquement plus faibles, qui, en raison du barème progressif d'imposition, sont moins lourdement imposées.

¹ Langue originale : l'allemand.

² La procédure Vodafone (C-75/18), actuellement pendante, porte sur un impôt spécial sur les télécommunications. Voir, en outre, 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 De même, un taux d'imposition proportionnel associé à un abattement de base confère à l'impôt un caractère progressif. Le taux moyen d'imposition en cas d'imposition proportionnelle de 10 % et d'un abattement de base de 10 000 correspond, par exemple, pour un revenu de 10 000, à 0 % exactement, pour un revenu de 20 000, à 5 % exactement, et pour un revenu de 100 000, à 9 % exactement.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

3. L'article 401 de la directive 2006/112/CE⁴ (ci-après la « directive TVA ») est libellé comme suit :

« 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

4. L'affaire au principal se situe dans le contexte de l'Az egyes 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.

5. Le préambule de la loi relative à l'impôt spécial est rédigé comme suit :

« 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. »

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

« Aux fins de la présente loi, on entend par :

1. Activité de commerce de détail en magasin : conformément au Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszerre [système de classification uniforme des activités économiques], en vigueur le 1^{er} janvier 2009, les activités classées dans le secteur n° 45.1, hors commerce de gros de véhicules et de remorques, dans les secteurs n°s 45.32, 45.40, hors réparation et commerce de gros de motocyclettes, ainsi que dans les secteurs n°s 47.1 à 47.9. [...] »

7. Aux termes de l'article 2 de la loi relative à l'impôt spécial :

« Sont soumis à l'impôt :

- a) le commerce de détail en magasin ;
- b) l'activité de télécommunications ;
- c) la fourniture d'énergie. »

⁴ Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

8. L'article 3 de la loi relative à l'impôt spécial définit les contribuables 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. »

9. Conformément à 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 ».

10. L'impôt spécial présente une structure de taux d'imposition progressive. Conformément à l'article 5, sous a), de la loi relative à l'impôt spécial :

« En cas d'exercice d'une activité visée à l'article 2, sous a), le taux est de 0 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui ne dépasse pas 500 millions de forints [hongrois (HUF) (environ 1,54 million d'euros)], de 0,1 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 500 millions et 30 milliards de [HUF (entre environ 1,54 et 92 millions d'euros)], de 0,4 % pour la partie de l'assiette d'imposition comprise entre 30 milliards et 100 milliards de [HUF (entre environ 92 millions et 306 millions d'euros)], et de 2,5 % pour la partie de l'assiette d'imposition qui dépasse 100 milliards [de HUF (environ 306 millions d'euros)]. »

11. L'article 7 de la loi relative à l'impôt spécial définit les conditions dans lesquelles l'impôt 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. »

12. En outre, l'*Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (loi XCII de 2003, sur les règles d'imposition, ci-après « la loi relative aux règles d'imposition ») énonce, à l'article 124/B, les règles suivantes :

« L'autorité fiscale statue, sans avoir effectué de contrôle, sur l'autorectification réalisée par le contribuable dans un délai de quinze jours à compter de l'envoi de la déclaration de rectification lorsque le seul motif de l'autorectification est que la disposition prévoyant l'obligation fiscale est contraire à la [L]oi fondamentale ou à un acte obligatoire de l'Union européenne, ou, s'il s'agit d'un règlement communal, à toute autre règle de droit, sauf si la décision de [l'*Alkotmánybíróság* (Cour constitutionnelle, Hongrie), de la *Kúria* (Cour suprême, Hongrie)] ou de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur cette question n'est pas encore publiée au moment de soumettre la déclaration de rectification ou si l'autorectification n'est pas conforme au contenu de la décision publiée. La décision statuant sur l'autorectification est susceptible de recours administratif et de recours juridictionnel en conformité avec les dispositions générales de la présente loi. »

13. L'article 128, paragraphe 2, de la loi relative aux règles d'imposition dispose :

« Il ne peut y avoir de redressement fiscal s'il n'y a pas lieu de rectifier l'impôt ou la subvention budgétaire par autorectification. »

III. Le litige au principal

14. La partie requérante au principal, Tesco-Global Áruházak Zrt. (ci-après « Tesco »), est une société anonyme de droit hongrois spécialisée dans le commerce de détail et le commerce de gros en magasin. La juridiction de renvoi n'a donné aucune information sur la composition de la structure sociale afférente aux années litigieuses. Il ressort uniquement du mémoire de la Commission européenne que Tesco fait partie du groupe Tesco plc, dont le siège est situé au Royaume-Uni. Toutefois, les rapports de participation exacts n'y figurent pas non plus. À l'heure actuelle, le groupe Tesco est majoritairement détenu par des actionnaires dispersés et par quelques actionnaires principaux provenant de pays tiers.

15. Dans le cadre de son activité exercée au cours des exercices fiscaux qui faisaient l'objet du contrôle, Tesco a versé au Trésor public, au titre de l'impôt spécial sectoriel, quelque 35 500 millions de HUF (environ 109 millions d'euros) et a respecté son obligation de déclaration dans les délais.

16. Le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II. Ellenőrzési Osztály 5. (Direction des impôts pour les grands contribuables de l'Administration nationale des impôts et des douanes, II^e bureau principal de contrôle, 5^e unité de contrôle, Hongrie, ci-après « l'autorité fiscale ») a effectué un contrôle chez Tesco. À l'issue du contrôle, l'autorité fiscale a émis un avis d'imposition faisant état d'une différence fiscale à la charge de Tesco. Tesco a introduit une réclamation contre cet avis. Celui-ci a été confirmé en ce qui concerne l'impôt spécial sur le commerce de détail en magasin. À la suite de cela, Tesco a été obligée d'effectuer un versement supplémentaire d'environ 1 397 millions de HUF (environ 4,3 millions d'euros) au titre de l'impôt spécial sur le commerce de détail en magasin (en plus d'une amende fiscale et des intérêts de retard).

17. À l'appui de son recours contre l'avis d'imposition, la requérante fait valoir que la dette fiscale mise à sa charge est dénuée de fondement. En particulier, l'impôt spécial sur le commerce de détail en magasin ne serait pas compatible avec le droit de l'Union.

18. Compte tenu des caractéristiques du marché hongrois du commerce de détail, la juridiction de renvoi doute de la compatibilité de l'impôt spécial avec le droit de l'Union. D'après la juridiction de renvoi, l'impôt a pour effet « que ce sont, en une majorité déterminante, les contribuables dont l'actionnariat est étranger qui en supportent la charge fiscale effective ».

19. Ce point est confirmé par les statistiques qui ont été présentées à la Cour. Les synthèses présentées par la Commission et par la Hongrie font apparaître que, au cours de la première année d'assujettissement (2010), seules relèvent du taux d'imposition le plus élevé (2,5 %) les sociétés dont l'actionnariat étranger dépasse 50 %, tandis que le deuxième taux d'imposition le plus élevé (0,4 %) concerne au total 90 % (voire 100 % si je comprends bien les statistiques fournies par la Hongrie) des sociétés ainsi détenues. Par ailleurs, 40,3 % des sociétés dont l'actionnariat étranger dépasse 50 % relèvent du troisième taux d'imposition le plus élevé (0,1 %). Toutefois, les statistiques ne précisent pas si les actionnaires étrangers proviennent des États membres ou des États tiers.

20. Or, ces statistiques indiquent que seules trois des sept entreprises ayant réalisé les chiffres d'affaires les plus élevés de ce secteur ont aussi acquitté l'impôt sur les sociétés en 2010. En 2012 également (la dernière année d'assujettissement), seules trois des sept entreprises ayant réalisé les chiffres d'affaires les plus élevés de ce secteur ont aussi acquitté l'impôt sur les sociétés. Toutefois, en 2012, il n'y avait

« plus que » 70 % des sociétés détenues à plus de 50 % par des actionnaires étrangers qui relevaient de la deuxième tranche d'imposition la plus élevée (0,4 %). Les statistiques présentées ne permettent pas de tirer de conclusions sur la manière dont se comportent les entreprises se situant dans la première tranche (exonérée).

21. En outre, la juridiction de renvoi se demande si l'on doit considérer comme étant une discrimination le fait qu'un contribuable exerçant une activité de commerce de détail, qui exploite plusieurs magasins, soit soumis à un impôt spécial et relève de la tranche d'imposition la plus élevée du barème progressif, alors que les contribuables (généralement nationaux) opérant avec une société commerciale distincte par magasin dans un système de franchise sous une même enseigne relèvent, en raison de leur plus faible chiffre d'affaires, de la tranche exonérée dudit impôt ou de l'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci.

22. La juridiction de renvoi ajoute que la Commission avait engagé une procédure d'infraction contre la Hongrie en 2012, laquelle avait toutefois été close en 2013. La Commission avait justifié cela par le fait 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. Les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

23. Par décision du 19 mars 2018, parvenue à la Cour le 16 mai 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) Le fait qu'un contribuable exerçant une activité de commerce de détail en magasin, dont l'actionnariat est étranger et qui exploite plusieurs magasins sous la forme d'une unique société commerciale soit soumis à un impôt spécial dont les taux sont fortement progressifs et relève en fait de la tranche d'imposition la plus élevée, alors qu'il s'avère, en pratique, que les contribuables d'actionnariat national opérant dans un système de franchise sous une même enseigne – chaque magasin étant, typiquement, une société commerciale distincte – relèvent de la tranche exonérée dudit impôt ou d'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci, de sorte que l'impôt payé par les sociétés dont l'actionnariat est étranger et la proportion totale des recettes fiscales les concernant sont, en fait, substantiellement plus élevés que dans le cas des contribuables dont l'actionnariat est national, est-il compatible avec les dispositions du traité FUE relatives au principe de non-discrimination (articles 18 et 26 TFUE), au principe de liberté d'établissement (article 49 TFUE), au principe d'égalité de traitement (article 54 TFUE), au principe d'égalité en ce qui concerne la participation financière au capital des sociétés au sens de l'article 54 TFUE (article 55 TFUE), au principe de libre prestation des services (article 56 TFUE), au principe de libre circulation des capitaux (articles 63 et 65 TFUE) et au principe d'égalité en ce qui concerne l'imposition des entreprises (article 110 TFUE) ?
- 2) Le fait qu'un contribuable exerçant une activité de commerce de détail en magasin et exploitant plusieurs magasins sous la forme d'une unique société commerciale soit soumis à un impôt spécial dont les taux sont fortement progressifs et relève en fait de la tranche d'imposition la plus élevée, alors qu'il s'avère, en pratique, que les contribuables d'actionnariat national se trouvant directement en concurrence avec lui et opérant dans un système de franchise sous une même enseigne – chaque magasin étant, typiquement, une société commerciale distincte – relèvent de la tranche exonérée dudit impôt ou d'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci, de sorte que l'impôt payé par les sociétés dont l'actionnariat est étranger et la proportion totale des recettes fiscales les concernant sont, en fait, substantiellement plus élevés que dans le cas des contribuables dont l'actionnariat est national, est-il compatible avec les dispositions du traité FUE relatives à l'interdiction d'aides d'État (article 107, paragraphe 1, TFUE) ?

- 3) Faut-il interpréter l'article 107 et l'article 108, paragraphe 3, TFUE en ce sens que leurs effets s'étendent à une mesure fiscale dont une partie intégrante est une exonération d'impôt – constitutive d'une aide d'État – financée à l'aide des recettes de ladite mesure fiscale, dans la mesure où le législateur a, avant d'instituer l'impôt spécial sur le commerce de détail, déterminé (sur la base du chiffre d'affaires des opérateurs sur le marché) le montant des prévisions de recettes budgétaires non pas par l'introduction d'un taux d'impôt général mais en appliquant des taux progressifs selon le chiffre d'affaires et est ainsi parvenu à un résultat où il a délibérément fait bénéficier une partie des opérateurs du marché d'une exonération ?
- 4) Le principe d'équivalence des procédures, ainsi que les principes d'effectivité et de primauté du droit de l'Union, s'opposent-ils à une pratique suivie par un État membre selon laquelle il est, au cours de la procédure de contrôle fiscal introduite d'office ou de la procédure juridictionnelle subséquente, impossible – en dépit du principe d'effectivité et de l'obligation d'écarter la règle de droit interne incompatible – d'introduire une demande de remboursement de l'impôt déclaré en application de la réglementation fiscale nationale contraire au droit de l'Union, parce que l'autorité fiscale ou le juge n'examine la question de la violation du droit de l'Union que dans le cadre d'une procédure spéciale, introduite sur demande et seulement antérieurement à la procédure d'office, alors qu'il n'existe pas d'obstacle à l'introduction d'une demande de remboursement dans le cadre d'une procédure administrative ou en justice en ce qui concerne un impôt dont la déclaration enfreint le droit national ? »

24. Dans la procédure devant la Cour, Tesco, les gouvernements hongrois et polonais ainsi que la Commission ont déposé des observations écrites sur ces questions et ont pris part à l'audience qui s'est tenue le 29 avril 2019.

V. Analyse juridique

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

26. La juridiction soulève à cet égard plusieurs questions : d'une part, celle de savoir si un impôt tel que celui qui est décrit viole, entre autres, la liberté d'établissement garantie par les articles 49 et 54 TFUE (section B), et, d'autre part, celle de savoir si cet impôt est compatible avec l'interdiction des aides édictée par les articles 107 et 108 TFUE (section C). Étant donné que, dans la demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi souligne expressément que l'interprétation de l'article 401 de la directive TVA est nécessaire à la résolution du litige, il convient, au préalable, de revenir brièvement sur ce point (section A), même si aucune des questions ne fait référence à cette disposition.

27. En outre, la juridiction de renvoi s'interroge aussi sur le point de savoir si une exclusion spécifique de la modification a posteriori des avis d'imposition déjà émis est compatible avec les principes d'équivalence et d'effectivité (section D), sur lesquels je reviendrai en conclusion (section D).

A. Violation de l'article 401 de la directive TVA

28. 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. Toutefois, le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires est à exclure en l'espèce, comme je l'ai déjà fait remarquer dans mes conclusions relatives à l'impôt spécial sur les services de télécommunication⁵.

⁵ Voir, à cet égard, mes conclusions dans l'affaire Vodafone (C-75/18, EU:C:2019:492, points 25 et suiv.).

29. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la TVA présente quatre caractéristiques essentielles : premièrement, l'application générale de la taxe aux transactions ayant pour objet des biens ou des services ; deuxièmement, la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit ; troisièmement, 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 ; quatrièmement, 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 consommateur⁶.

30. En tout état de cause, la première, la deuxième et la quatrième condition ne sont pas remplies en l'espèce. D'une part, l'impôt spécial hongrois vise non pas tout chiffre d'affaires, mais seulement le chiffre d'affaires spécifique des entreprises de commerce de détail. Il ne s'agit donc 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. D'autre part, les différentes opérations ne sont pas imposées en fonction de leur prix (deuxième critère), mais, en vertu des articles 1^{er} et 2 de la loi relative à l'impôt spécial, c'est le chiffre d'affaires total (net) provenant des activités de commerce de détail en magasin qui est imposé.

31. Enfin, l'impôt spécial hongrois n'est pas destiné à être répercuté sur le consommateur (quatrième critère). Ce dernier critère ne saurait être retenu sur le seul 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 commerce de détail 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.

32. 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 commerce de détail 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 montant⁷. À cet égard, il n'y a pas non plus d'impôt *destiné à être répercuté*.

33. Au contraire, il ressort de l'impôt spécial hongrois applicable aux entreprises de commerce de détail tel qu'il est conçu que celles-ci doivent être imposées directement, comme le souligne à juste titre le gouvernement hongrois. Selon le préambule de la loi relative à l'impôt spécial, c'est la capacité de contribution financière particulière de ces entreprises, et non la capacité de contribution financière des clients des entreprises de commerce de détail, qui doit être imposée.

34. Ainsi l'impôt spécial applicable aux entreprises de commerce de détail est-il 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, cela n'affecte en rien le caractère d'impôt *direct*.

35. Par conséquent, l'impôt spécial hongrois n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires qui vise à taxer le consommateur. 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.

6 Voir arrêts du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 28) ; 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 7 mai 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, point 12).

7 Sur cette exigence, voir ne serait-ce que arrêts 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 –, et du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 33).

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

36. La première question vise, en substance, à déterminer si la liberté d'établissement consacrée aux articles 49 et 54 TFUE, qui est la seule pertinente en l'espèce, s'oppose à l'impôt spécial hongrois applicable aux entreprises de commerce de détail.

37. 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 33 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 fondamentales⁸.

38. La liberté d'établissement, que l'article 49 TFUE reconnaît aux ressortissants de l'Union, 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 agence⁹.

39. 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 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. Situation transfrontalière

40. Pour déterminer s'il s'agit d'une situation transfrontalière, il convient tout d'abord de constater que, en vertu d'une jurisprudence constante, le siège d'une société sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État¹⁰. Étant donné que Tesco a son siège en Hongrie, elle doit donc être considérée comme une société hongroise, de sorte qu'il ne s'agit pas d'une situation transfrontalière.

41. La société mère de Tesco est cependant une société ayant son siège au Royaume-Uni. 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.

42. 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 imposition¹¹. Par conséquent, la requérante au principal peut invoquer une éventuelle restriction de la liberté d'établissement de sa société mère.

⁸ Voir arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 40) ; du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:27, point 16), et du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, point 21).

⁹ Voir arrêts du 4 juillet 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, point 17) ; du 1^{er} avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, point 17), et du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 41).

¹⁰ Voir arrêts du 2 octobre 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, point 25), et du 14 décembre 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, point 20) ; voir, également, mes conclusions dans l'affaire ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, point 40).

¹¹ Voir arrêts du 1^{er} avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, point 23), et du 6 septembre 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, point 39) ; 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

43. 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 liberté¹². 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 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 faits générateurs des taxes nationales au droit de l'Union, ce qui remettrait sensiblement en cause la souveraineté des États membres en matière fiscale¹³.

44. 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 interne¹⁴.

45. 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 [a)]. 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 [b)].

46. Enfin, en l'espèce, il convient préalablement de préciser que, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire *Hervis Sport*¹⁵, 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.

47. 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'est 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.

48. Toutefois, la Cour a émis des réserves, au regard du droit de l'Union¹⁶, au sujet de la règle de la consolidation. Néanmoins, quand bien même la règle de la consolidation enfreindrait le droit de l'Union en l'espèce, 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. Cette même règle ne s'appliquant pas à Tesco, cela n'a aucun effet sur le litige au principal.

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

13 Voir, à cet égard, les conclusions que j'ai 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).

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

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

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

49. 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* n'a pas répondu à cette question, et ce non plus 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, comme Tesco et la Commission le soulignent à juste titre, que ledit taux puisse aussi à lui seul justifier une discrimination¹⁷.

a) La différence de traitement

50. Il convient donc d'abord de s'interroger sur l'existence d'un traitement inégal d'entreprises différentes par la loi relative à l'impôt spécial. Le fait que celle-ci ne fixe pas, par exemple, 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.

51. 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 termes 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 d'imposable et la dette fiscale se situent dans le même rapport l'une par rapport à l'autre, comme c'est le cas, par exemple, pour un taux d'imposition proportionnel (*flat tax*), une inégalité de traitement peut déjà être écartée.

52. 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 également 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 concernées¹⁸.

b) Le traitement moins favorable de la situation transfrontalière

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

54. Il n'y a aucune discrimination ouverte ou directe à l'encontre des entreprises étrangères. En effet, les modalités de perception de l'impôt spécial ne font pas de distinction selon le siège ou l'« origine » de l'entreprise.

¹⁷ Arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, point 34).

¹⁸ Voir en ce sens, également, mes conclusions dans l'affaire *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, point 49).

55. 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 résultat¹⁹. 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 commerce de détail au regard du critère du chiffre d'affaires net annuel équivaut à une inégalité de traitement selon l'origine ou le siège des entreprises.

56. Dans ce contexte, il convient de préciser, d'une part, 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 57 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 consciemment dans un but discriminatoire (voir points 79 et suivants des présentes conclusions).

1) La corrélation pertinente

57. 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 cas²⁰ que le simple fait que les non-résidents soient affectés de manière prépondérante²¹ ; dans certains cas, elle parle même seulement d'un simple risque d'être affecté²². D'un point de vue qualitatif, ce qui est incertain est le point de savoir si cette corrélation doit exister de manière générale²³, résulter de la nature même du critère de distinction, comme l'indiquent de nombreux arrêts²⁴, ou si elle peut reposer sur des situations de fait contingentes²⁵. 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.

58. 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, en effet, a 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 matériels²⁶.

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

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

21 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).

22 Voir 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).

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

24 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 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, point 36) ; du 5 décembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, point 26) ; du 28 juin 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, point 41), et du 10 septembre 2009, Commission/Allemagne (C-269/07, EU:C:2009:527).

25 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).

26 Voir mes conclusions 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).

i) Le critère quantitatif

59. 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 cas²⁷.

60. Toutefois, cet élément quantitatif peut entraîner des difficultés d'application du droit qui sont considérables. En effet, le résultat de l'examen dépend des chiffres choisis pour la comparaison. Ainsi, dans l'affaire Hervis Sport, 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 étrangères²⁸.

61. Néanmoins, il est difficile de justifier l'utilisation de la seule tranche d'impôt la plus haute comme critère général. Il n'apparaît pas pourquoi cette seule tranche devrait être décisive pour constater le caractère discriminatoire. 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 défaillante si la courbe de progression est glissante et ne présente pas de seuils, comme c'est fréquemment le cas, par exemple, en matière d'imposition du revenu.

62. La Commission ne convainc pas non plus lorsqu'elle évoque le fait que l'essentiel des recettes totales de l'impôt spécial est supporté par des entreprises étrangères²⁹. Il s'agit d'un indicateur de corrélation non pas fiable, mais seulement contingent. D'une part, dans le cas présent, comme le souligne le gouvernement hongrois, 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.

63. D'autre part, ne seraient pas couverts, par exemple, 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.

64. 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.

65. 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

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

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

29 Voir point 40 de ses observations écrites.

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.

66. Un examen purement quantitatif, outre les difficultés de calcul déjà mentionnées (voir points 59 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 concrète³⁰. Toutefois, 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. Ainsi, le nombre d'entreprises « nationales » concernées a-t-il été multiplié, au cas particulier, par trois en deux ans (passant de 10 % à 30 %) dans la deuxième tranche la plus élevée.

67. Par exemple, même la « taxe numérique » 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 seraient disponibles des années plus tard.

68. 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, n'apparaît pas clairement la façon 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. 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 ?

69. En l'espèce, la Cour n'a pas précisément connaissance de la structure de l'actionnariat de la société mère ou de la société mère du groupe en tant que telle. Dès lors, cette affaire montre bien l'inefficacité d'une approche quantitative, fondée au demeurant sur la structure de l'actionnariat d'une société.

ii) Le critère qualitatif

70. 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 étrangères³¹. Un lien purement contingent, aussi important soit-il en termes quantitatifs, ne saurait donc en principe suffire à justifier une discrimination indirecte.

30 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 quel seuil aurait dû être atteint.

31 Voir arrêts du 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, point 36), relatif à la libre circulation des travailleurs ; du 5 décembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, point 26) ; du 28 juin 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, point 41) ; 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 ; du 10 septembre 2009, Commission/Allemagne (C-269/07, EU:C:2009:527), et du 8 juillet 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, point 13).

Voir, en outre, mes conclusions 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.).

71. 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 par exemple 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'établissement³². 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.

72. Comme l'a récemment indiqué l'avocat général Wahl³³, 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 type³⁴.

73. De plus, l'existence d'une corrélation par nature doit être retenue également s'agissant de la caractéristique consistant 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 nationales³⁵.

74. 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.

75. 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, 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 membres³⁶.

76. Toutefois, cela n'est pas suffisant en soi. Les entreprises ayant un chiffre d'affaires élevé peuvent tout aussi bien être gérées par des résidents³⁷. 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 qu'il faille considérer de manière générale que les entreprises étrangères exerçant des activités en Hongrie réaliseront, *dans ce pays*, avec les ventes dans le commerce de détail, un chiffre d'affaires plus élevé que les entreprises nationales.

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 122).

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

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

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

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

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

77. En d'autres termes, le critère du chiffre d'affaires n'est pas par nature transfrontalier, mais plutôt 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, par exemple, le bénéfice (ou le patrimoine). Les libertés fondamentales ne favorisent ni l'un ni l'autre. À cet égard, le marché hongrois du commerce de détail présente une « contingence » historique qui a peut-être été exploitée consciemment par le législateur hongrois (voir, sur cette problématique, points 79 et suivants des présentes conclusions).

78. Les statistiques produites devant la Cour viennent le confirmer. Par exemple, l'une des statistiques présentées dans l'affaire Vodafone (C-75/18), actuellement pendante, 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 (c'est-à-dire de grande taille, et ayant un chiffre d'affaires et une productivité élevés) détenues par des actionnaires étrangers. Selon le gouvernement hongrois, d'importants secteurs de l'économie hongroise, tels que l'industrie de transformation, sont principalement composés de sociétés étrangères, qui réalisent 85 à 97 % du chiffre d'affaires total³⁸. Toutefois, ce fait apparemment contingent historiquement ne signifie pas que chaque impôt 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

79. 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. À cette fin, 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.

80. 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 [sous i)] et dûment établie [sous ii)].

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

81. J'aperçois certains risques à avoir une approche subjective d'une discrimination indirecte qui doit en réalité être déterminée objectivement³⁹. En particulier, les incertitudes liées à la constatation de la volonté subjective de discrimination d'un État membre suscitent des réserves⁴⁰ et posent des problèmes subséquents (ceux tenant, par exemple, à la possibilité de preuve).

82. Néanmoins, compte tenu du sens et de la finalité du critère qualitatif dans le contexte d'une discrimination indirecte (voir point 55 et points 70 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 une réponse en principe affirmative, mais seulement dans des conditions très strictes.

³⁸ Voir, à cet égard, point 53 des observations écrites.

³⁹ Voir conclusions de l'avocat général Wahl dans l'affaire Autriche/Allemagne (C-591/17, EU:C:2019:99, points 71 et 72), 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 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.

⁴⁰ 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.).

83. 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.

84. Cette approche peut se fonder sur le principe juridique général de l'interdiction de l'abus de droit⁴¹, qui, dans l'Union, ne s'applique pas uniquement aux contribuables (voir, désormais, à l'échelle de l'Union, article 6 de la directive (UE) 2016/1164⁴²). À l'instar de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona⁴³, je suis d'avis que les États membres sont, eux aussi, finalement, soumis à ce principe général du droit par le truchement de l'article 4, paragraphe 3, TUE.

85. 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'Union⁴⁴.

86. 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 telles circonstances, on peut également y voir une discrimination indirecte.

87. 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. Une restriction indirecte résultant du comportement d'un État membre qui serait constitutif d'un abus de droit ne saurait en aucun cas être retenu à la légère, sur la base de simples spéculations, de statistiques insuffisamment étayées, de simples déclarations individuelles de responsables politiques⁴⁵ ou d'autres suppositions.

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

42 Directive 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).

43 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).

44 Voir arrêt du 6 mars 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, point 34) ; avis 2/13 (Adhésion de l'Union à la CEDH), du 18 décembre 2014 (EU:C:2014:2454, points 168 et 173) ; avis 1/09 (Accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets), et du 8 mars 2011 (EU:C:2011:123, point 68).

45 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 que la Commission, entre autres, invoque au cas particulier.

88. Au contraire, 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 sembler être sous-tendue – comme dans d'autres hypothèses d'abus – par aucune autre raison objective.

ii) La preuve d'une intention de discrimination pertinente

89. 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 100 milliards de HUF (environ 306 millions d'euros)] et la tranche d'imposition centrale [entre 30 milliards et 100 milliards de HUF (entre environ 92 millions et 306 millions d'euros)] reflète presque exactement celle qui sépare les sociétés hongroises des sociétés étrangères.

90. Cela ne ressort toutefois pas des chiffres communiqués, même si ce sont des sociétés détenues majoritairement par des entreprises étrangères qui se situent effectivement dans les deux tranches d'imposition les plus élevées. En effet, la troisième tranche d'imposition compte de nombreuses sociétés qui sont détenues par des entreprises étrangères de l'Union. En outre, au moins depuis l'année 2012, la deuxième tranche recouvre aussi des sociétés détenues par des entreprises nationales à concurrence de 30 %. Le constat d'une ligne de partage claire est donc certainement exagéré. Le pourcentage de sociétés détenues par des entreprises étrangères de l'Union, qui « profitent » aussi d'un taux d'imposition plus bas, est trop élevé pour cela. Au reste, le pourcentage de sociétés détenues par des entreprises étrangères, qui profitent aussi de l'exonération, n'est pas connu.

91. Si, comme le suggère la juridiction de renvoi, l'économie hongroise dans le secteur du commerce de détail est effectivement caractérisée par un modèle d'organisation constitué de plusieurs petits détaillants regroupés sous une enseigne (modèle de la franchise), la conclusion énoncée ci-dessus est alors aussi la conséquence logique. Même si de nombreux contribuables réalisent, au total, le même chiffre d'affaires, chacun ne réalise individuellement qu'un faible chiffre d'affaires qui est par la suite également soumis à un taux d'imposition plus bas. En définitive, avec son modèle d'organisation centralisé, Tesco est en concurrence non pas avec l'ensemble des autres détaillants hongrois assujettis, mais uniquement avec chaque détaillant (indépendant) assujetti.

92. Pour autant, une centralisation du commerce de détail dans le reste de l'Union (beaucoup de magasins exploités par un seul contribuable) a-t-elle pour effet de rendre abusive toute imposition progressive des revenus du commerce de détail en Hongrie dès qu'une chaîne européenne de détaillants s'établit dans ce pays avec son modèle d'organisation ?

93. On peut en douter. En particulier, rien ne s'opposait à ce que Tesco adapte sa structure organisationnelle à la situation fiscale modifiée et exploite également ses filiales dans le cadre d'un système de franchise. Une organisation composée de plusieurs personnes morales contrôlées serait également possible. Si la règle de la consolidation n'est pas applicable, cela réduit aussi le taux d'imposition moyen. L'imposition dépend donc de la forme juridique choisie. Les libertés fondamentales ne requièrent toutefois pas une imposition neutre par rapport à la forme juridique⁴⁶, mais uniquement une imposition qui ne soit pas discriminatoire à l'égard de la situation transfrontalière. Dans cette mesure, le fait de taxer plus lourdement une certaine forme d'organisation centralisée ne peut pas non plus, en soi, être considéré comme abusif.

⁴⁶ Voir, à cet égard, mes conclusions dans l'affaire X (C-68/15, EU:C:2016:886, point 24). Voir, également, en définitive, arrêts du 25 février 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, points 37 et suiv.), et du 6 décembre 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, point 53).

94. Par ailleurs, 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) sont très semblables à ceux du débat actuel sur la BEPS⁴⁷. En effet, le problème examiné lors du débat parlementaire hongrois concernait aussi, 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. À cet égard, cette législation fiscale particulière est moins dirigée contre les entreprises *étrangères* que contre les entreprises (*multinationales*) exerçant des activités transfrontalières.

95. Cela fait également ressortir la raison objective qui sous-tend la législation fiscale litigieuse. 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. Sur les sept entreprises ayant réalisé les chiffres d'affaires les plus élevés du secteur du commerce au détail (toutes détenues par des entreprises étrangères de l'Union), moins de la moitié d'entre elles s'est acquittée d'un impôt sur les sociétés. Cela peut avoir un rapport avec les pertes réelles. Toutefois, la Commission a souligné à plusieurs reprises lors de l'audience que le bénéfice moyen dans le secteur du commerce de détail en Hongrie s'élevait à 2,68 % du chiffre d'affaires. Cela devrait, dans ce cas, générer un assujettissement corrélatif à l'impôt sur les sociétés. À cet égard, on ne peut pas non plus exclure que ce bénéfice moyen de 2,68 % ait été transféré vers des pays où la pression fiscale est faible. La prise en compte du chiffre d'affaires dans l'imposition peut certainement être envisagée comme un moyen de remédier à ce phénomène.

96. Cela correspond d'ailleurs aussi à l'approche suivie par la Commission dans le cadre de sa proposition de taxe sur les services numériques à l'échelle de l'Union⁴⁸. Elle s'efforce elle aussi d'augmenter la contribution des 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. 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.

97. En particulier, la Commission se fonde simplement sur les déclarations de certains députés lors du débat parlementaire et sur des extraits de documents ministériels. Cela ne me semble pas non plus 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.

47 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)].

48 Voir, uniquement, 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 page 2, dont il ressort que les règles existantes en matière d'imposition des sociétés ne sont pas adaptées à l'économie numérique.

98. Puisque c'est normalement le gouvernement qui est lié par la décision du Parlement et non l'inverse, je suis également réticente à 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 électeurs⁴⁹. Il ne ressort toutefois pas de cet 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 1,54 million d'euros) correspondant à la première tranche d'imposition ne concerne pas exclusivement des entreprises hongroises. Toute nouvelle entreprise opérant sur le marché hongrois du commerce de détail, 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 marché⁵⁰. Elle avantage aussi, comme le gouvernement polonais l'a lui-même indiqué lors de l'audience, les petites et moyennes entreprises par rapport aux grands groupes, et donc une structure de marché plus décentralisée. La question de savoir si le seuil de 30 et 100 milliards de HUF (environ 92 millions et 306 millions d'euros) de chiffre d'affaires constitue le « meilleur » seuil ou bien si un autre montant n'aurait pas été « mieux » – lors de l'audience, la Commission a « proposé » un seuil de 10 à 50 millions de HUF (environ 30 830 à 154 150 euros) – 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. En revanche, lors de l'audience, la Commission a souligné à plusieurs reprises qu'un impôt sur le revenu fondé sur le chiffre d'affaires n'aurait aucun sens (« makes no sense »). Cette thèse, selon laquelle seule une imposition du revenu fondée sur les bénéfices est conforme au principe de l'imposition selon la capacité contributive, me semble erronée.

101. Comme je l'ai déjà affirmé dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire Hervis Sport, 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 d'un surcroît de chiffre d'affaires (rendement marginal) augmente du fait de coûts unitaires fixes diminués⁵¹. Il ne semble donc pas 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.

102. Par conséquent, 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 raisonnable⁵². 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. Même la taxe numérique prévue à l'échelle de l'Union est assurément fondée sur cette présomption, dès lors que les

49 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) que « [d]ans 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 ».

50 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].

51 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).

52 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.).

entreprises ne doivent être imposées qu'à partir d'un certain seuil de chiffre d'affaires (indépendamment du fait qu'elles réalisent effectivement des bénéfices). Ainsi, le chiffre d'affaires n'est-il peut-être pas un indicateur idéal de la capacité financière, mais il n'est pas pour autant déraisonnable.

103. 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 au cœur du débat sur la BEPS de ces dix dernières années et représentait également un point essentiel du débat du parlement hongrois sur cette question. Au considérant 23 de la proposition de directive⁵³, la Commission elle-même justifie expressément sa proposition de taxe sur les services numériques à l'échelon européen par le fait que « les grandes entreprises sont les plus à même de se livrer à la planification fiscale agressive ».

c) Conclusion intermédiaire

104. 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 commerce de détail. 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 suffisants 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.

3. À titre subsidiaire : justification d'une restriction indirecte

105. 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 objectif⁵⁴.

a) Motifs impérieux d'intérêt général

106. 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 fiscales⁵⁵ ne saurait justifier une discrimination. 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.

107. Toutefois, la différence de capacité contributive de l'assujetti peut en principe justifier l'application d'un taux d'imposition différent⁵⁶. C'est pourquoi 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

⁵³ 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].

⁵⁴ Voir arrêts du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, point 42) ; du 24 mars 2011, *Commission/Espagne* (C-400/08, EU:C:2011:172, point 73), et du 5 octobre 2004, *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, point 17).

⁵⁵ Voir arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, point 44).

⁵⁶ 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).

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 bénéfices⁵⁷. 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 constitutions⁵⁸, parfois développé par les juridictions suprêmes à partir du principe d'égalité de traitement⁵⁹.

108. Cette approche est dictée, dans l'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. 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 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. L'Union européenne elle-même a recours à un barème progressif pour l'imposition de ses fonctionnaires et agents⁶⁰.

109. 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 fiscal⁶¹. Le montant du chiffre d'affaires est un indicateur au moins compréhensible d'une capacité contributive (voir points 100 et suivants des présentes conclusions). 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

110. 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'atteindre⁶².

1) Le caractère approprié

111. 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 systématique⁶³.

⁵⁷ Concernant le principe de la capacité contributive à l'échelle de l'Union, voir, également, Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, C. H. Beck, Munich, 2018, paragraphe 3, points 54 et suiv.

⁵⁸ Voir, à titre d'exemples, ne serait-ce que l'article 4, paragraphe 5, de la Constitution grecque ; l'article 53, paragraphe 1, de la Constitution italienne ; l'article 31, paragraphe 1, de la Constitution espagnole ; l'article 24, paragraphe 1, de la Constitution chypriote, et surtout l'article O et l'article XXX de la Loi fondamentale de la Hongrie.

⁵⁹ C'est notamment le cas en Allemagne : entre autres, BVerfG [Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale, Allemagne)], ordonnance du 15 janvier 2014 (1 BvR 1656/09, points 55 et suiv.).

⁶⁰ 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 %.

⁶¹ Voir arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, points 49 et 50).

⁶² Voir arrêts du 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, point 25) ; du 29 novembre 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, point 42) ; du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, point 27) ; du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, point 47) ; du 13 décembre 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, point 23), et du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, point 35).

⁶³ Voir arrêts du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, point 64) ; du 12 juillet 2012, HIT et HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, point 22 et la jurisprudence citée), et du 17 novembre 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, point 42).

112. Dans ce cadre, la Cour tient compte de la marge d'appréciation dont disposent les États membres lorsqu'ils adoptent des lois générales⁶⁴. 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 complexes⁶⁵. En l'absence d'harmonisation en droit de l'Union, le législateur national dispose, en matière fiscale, d'une certaine marge d'appréciation. Par conséquent, l'exigence de cohérence précédemment évoquée doit être considérée comme étant respectée dès lors que l'impôt spécial n'est pas manifestement inapproprié au regard de l'objectif poursuivi⁶⁶.

113. Dans la mesure où l'impôt spécial prend ici en compte la capacité économique de l'entreprise assujettie, il est fondé (voir point 102 des présentes conclusions) 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.

114. À cette présomption, la Commission objecte 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 bénéfices. 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'Union⁶⁷.

115. En particulier, le rapport *direct* 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), que la Commission exige, 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 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. En l'espèce, il existe cependant un rapport *indirect* tout à fait identifiable entre le chiffre d'affaires annuel réalisé et la capacité financière (voir points 101 et suivants des présentes conclusions).

116. Contrairement à ce qu'a affirmé la Commission lors de l'audience, il importe donc peu, 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) qui ne coïncide pas toujours avec la capacité réelle. C'est ce qui apparaît clairement en cas

64 Voir arrêts du 6 novembre 2003, Gambelli e.a. (C-243/01, EU:C:2003:597, point 63) ; du 21 septembre 1999, Läära e.a. (C-124/97, EU:C:1999:435, points 14 et 15) ; du 24 mars 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, point 61) – tous en matière de jeux de hasard –, ainsi que 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.

65 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).

66 Voir déjà, à cet égard, mes conclusions dans l'affaire ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, point 48), ainsi que arrêts du 4 mai 2016, Pologne/Parlement et Conseil (C-358/14, EU:C:2016:323, point 79) et du 10 décembre 2002, British American Tobacco (Investments) et Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, point 123, ainsi que la jurisprudence citée), sur le pouvoir d'appréciation du législateur de l'Union, qui peuvent être transposés à la situation du législateur national ; 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).

67 Il ressort 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'affaire 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'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).

117. Le problème lié à une imposition malgré des pertes réelles (ou en raison de bénéfices fictifs), qui se pose dans les deux cas, est une question de droit national. Celui-ci peut tenir compte de cet impôt au moyen d'un dégrèvement ou d'un report lorsqu'il existe effectivement des pertes réelles (qui ne se limitent donc pas à des pertes comptables) ou uniquement des bénéfices comptables (en l'absence de bénéfices réels).

118. À cela s'ajoute le fait que le chiffre d'affaires peut même, à certains égards, s'avérer davantage susceptible 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'affaires⁶⁸.

119. L'impôt spécial hongrois n'est donc pas manifestement inapproprié pour réaliser l'objectif indiqué consistant dans l'imposition en adéquation avec la capacité contributive.

2) *Le caractère nécessaire*

120. 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 basé sur le chiffre d'affaires. La nature de la technique d'imposition du revenu (basée sur le chiffre d'affaires ou sur le bénéfice) ne préjuge pas – comme cela a été expliqué au point 116 des présentes conclusions – de la question de savoir si l'impôt doit également être acquitté en cas de pertes réelles.

121. Le fait pour le droit de l'Union d'imposer la technique d'imposition concrète dans le domaine des impôts non harmonisés serait également difficile à concilier avec l'autonomie des États membres en matière fiscale. En tout état de cause, la primauté d'un impôt sur le bénéfice par rapport à un impôt sur le chiffre d'affaires ne découle pas du droit de l'Union.

122. 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 davantage susceptible 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 rend plus difficiles les stratégies de contournement.

3) *Le caractère adéquat*

123. La restriction à la liberté d'établissement qui a été évoquée à titre subsidiaire est également proportionnée aux objectifs légitimes poursuivis par l'imposition en adéquation avec la capacité contributive, au respect des critères de stabilité et à la prévention des abus. Tous les objectifs précités sont reconnus dans l'Union et occupent parfois le premier rang.

⁶⁸ 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].

124. 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 du commerce de détail. Il ne semble pas, si l'on s'en tient à ces dernières années, avoir d'effet asphyxiant. La Commission a elle-même relevé à plusieurs reprises que le bénéfice moyen dans le secteur du commerce de détail en Hongrie était plus élevé que le taux marginal de l'impôt spécial s'élevant à 2,5 %, et donc, a fortiori, plus élevé que le taux moyen d'imposition (pour Tesco, celui-ci se situait entre 2 % et 2,2 %⁶⁹).

125. Certes, l'imposition sur le revenu en résultant (qui correspondrait à une imposition de 75 % avec un taux d'imposition de 2 % et une marge bénéficiaire de 2,68 %, et à une imposition de 82 % avec un taux d'imposition de 2,2 % et la même marge bénéficiaire) est très élevée. Toutefois, d'une part, elle dépend de la marge bénéficiaire réalisée par Tesco, dont la Cour n'a pas connaissance et que Tesco peut influencer dans une certaine mesure. D'autre part, l'impôt spécial réduit également le bénéfice, de sorte que cela entraîne une réduction de l'impôt sur le revenu fondé sur le bénéfice, pour autant que des impôts sur le revenu soient payés. En outre, l'impôt spécial n'avait été prélevé, dès le début, que pour trois ans à titre d'impôt dit « de crise » et avait donc simplement un caractère temporaire.

126. Partant, à supposer qu'une restriction à la liberté d'établissement résultant d'un impôt sur le revenu progressif fondé sur le chiffre d'affaires, mis à la charge des entreprises de commerce de détail qui réalisent un chiffre d'affaires élevé, existe, elle serait en toute hypothèse justifiée.

4. Conclusion sur la première question

127. Les articles 49 et 54 TFUE ne s'opposent pas à l'impôt spécial hongrois applicable aux entreprises de commerce de détail.

C. Deuxième et troisième questions préjudicielles : violation de l'interdiction des aides d'État

128. La deuxième et la troisième question portent sur le caractère d'aide d'État de l'impôt spécial progressif hongrois applicable au commerce de détail. Selon la juridiction de renvoi, tout d'abord, cette hypothèse est confirmée, d'une part, par le fait qu'un contribuable exploitant plusieurs magasins est « soumis à un impôt spécial dont les taux sont fortement progressifs », alors qu'un contribuable n'exploitant qu'un magasin, mais qui se trouve en concurrence avec le premier dans le cadre d'un système de franchise, « relève de la tranche exonérée dudit impôt ou d'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci ».

129. D'autre part, la juridiction de renvoi associe le caractère d'aide d'État à une possible affectation du produit de l'impôt spécial aux entreprises plus petites qui n'y sont pas soumises.

1. Recevabilité de la deuxième et de la troisième question préjudicielle

130. Il y a lieu de vérifier, dans un premier temps, la recevabilité de la demande de décision préjudicielle en ce qui concerne la deuxième et la troisième question. En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour, le redevable d'une taxe ne saurait exciper de ce qu'une mesure fiscale dont bénéficient d'autres entreprises constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de cette taxe⁷⁰.

⁶⁹ C'est tout au moins ce que Tesco indique elle-même au point 62 de ses observations écrites.

⁷⁰ Voir arrêts du 6 octobre 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, point 21) ; du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 43 et suivants) ; 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 suivants), et du 20 septembre 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, point 80 et la jurisprudence citée).

131. Dans la mesure, cependant, où cette taxe est introduite à des fins spécifiques et notamment dans le but de favoriser d'autres entreprises, il convient de vérifier si les modalités de l'affectation du produit de la taxe sont affectées d'une manière ne soulevant pas d'objection au regard du droit en matière d'aides⁷¹. Dans un tel cas, le redevable concerné peut également contester sa propre charge fiscale – qui a nécessairement pour corollaire de favoriser des tiers. Or, cela suppose un lien d'affectation contraignant entre la taxe et l'aide. Le produit de la taxe doit nécessairement être affecté au financement de l'aide et influencer directement l'importance de celle-ci et, par voie de conséquence, l'appréciation de la compatibilité de cette aide avec le marché intérieur⁷².

132. En l'espèce, l'affectation des ressources collectées ne conduit cependant pas, par l'effet de la loi, à avantager certaines entreprises. Au contraire, la charge fiscale supportée par 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.

133. La circonstance, constatée par la juridiction de renvoi, selon laquelle le produit de l'impôt nécessaire avait été fixé avant la remise de l'impôt et que le montant de l'abattement de base avait dès lors une incidence sur le taux d'imposition des autres tranches, ne change rien à cela non plus. Le produit de l'impôt n'est donc pas utilisé au profit d'autres concurrents, mais continue à bénéficier à la collectivité et à contribuer aux charges publiques.

134. Ainsi Tesco ne peut-elle pas invoquer, devant les juridictions nationales, l'illégalité de l'exonération accordée à d'autres entreprises pour se soustraire à cet impôt.

135. Même dans l'arrêt *Air Liquide Industries Belgium*⁷³ cité par Tesco, la Cour a souligné à juste titre que le « redevable d'une taxe 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 taxe »⁷⁴.

136. En effet, la « conséquence logique » d'une aide contraire au marché intérieur est sa récupération⁷⁵. Toutefois, la non-imposition de Tesco ne constituerait pas une récupération mais reviendrait à étendre le bénéfice de l'« aide » à une autre personne (à savoir Tesco), ce qui, loin d'éliminer la distorsion de concurrence, la renforcerait au contraire. C'est également la différence essentielle par rapport aux cas dans lesquels, quand bien même l'objet du litige devant la juridiction nationale porte « seulement » sur un avis d'imposition, cette dernière demande si une disposition nationale conférant un avantage peut être appliquée⁷⁶. Dans ces cas-là, le contribuable invoque une disposition nationale lui conférant un avantage qui peut éventuellement constituer une aide.

137. On ne saurait non plus objecter qu'une récupération sous forme d'imposition a posteriori des entreprises plus petites serait impossible, de sorte que seule la suppression de l'impôt serait envisageable. Dans l'hypothèse où la récupération de l'aide n'est exceptionnellement pas possible, sa récupération ne peut alors pas être exigée, ainsi que cela ressort de l'article 14, paragraphe 1, du

71 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.).

72 Voir, à cet égard, arrêts du 20 septembre 2018, *Carrefour Hypermarchés e.a.* (C-510/16, EU:C:2018:751, point 19) ; du 10 novembre 2016, *DTS Distribuidora de Televisión Digital/Commission* (C-449/14 P, EU:C:2016:848, point 68), et du 22 décembre 2008, *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764, point 99).

73 Arrêt du 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 25 et 26).

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

75 Voir arrêts 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 77) ; 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 116) ; du 1^{er} octobre 2015, *Electrabel et Dunamenti Erőmű/Commission* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, point 111), et du 15 décembre 2005, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, point 113 et jurisprudence citée).

76 C'était par exemple le cas dans l'arrêt du 19 décembre 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

règlement (CE) n° 659/1999⁷⁷. Comme la Cour l’a jugé, le principe selon lequel « à l’impossible nul n’est tenu » fait partie des principes généraux du droit de l’Union⁷⁸. Même dans ce cas de figure, ni l’article 107, ni l’article 108 TFUE, ni les dispositions du règlement n° 659/1999 ne prévoient donc, pour le passé, la possibilité d’un *élargissement* de l’aide à d’autres personnes.

138. La recevabilité de la question préjudicielle ne peut pas non plus être déduite – contrairement à ce qu’indiquait la Commission – de la jurisprudence plus récente de la Cour dans l’affaire ANGED⁷⁹, 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 effet erga omnes) et non pas seulement l’avis d’imposition concerné. Des précisions sur l’article 107 TFUE étaient donc, à cet égard, à tout le moins utiles pour la juridiction de renvoi.

139. Rien n’empêche Tesco de saisir une juridiction nationale aux fins d’un examen abstrait de la loi. Cependant, les questions de la juridiction de renvoi se limitent en l’espèce à l’avis d’imposition de Tesco et, donc, à la charge fiscale d’une seule personne.

140. Par conséquent, 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 taxe⁸⁰. La demande de décision préjudicielle est donc irrecevable s’agissant de sa deuxième et de sa troisième question.

2. À titre subsidiaire : appréciation juridique

141. Si la Cour devait néanmoins conclure à la recevabilité de la deuxième et de la troisième question, elle devrait alors examiner 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.

142. 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 de l’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 concurrence⁸¹.

⁷⁷ Règlement du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d’application de l’article [108 TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1).

⁷⁸ Voir 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).

⁷⁹ 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).

⁸⁰ Voir arrêts du 6 octobre 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, point 21) ; du 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, points 43 et suivants) ; 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 suivants), et du 20 septembre 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, point 80 et la jurisprudence citée).

⁸¹ Voir arrêts du 27 juin 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, point 38) ; du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 53), et du 21 décembre 2016, *Commission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 40).

a) La notion d'« avantage »

143. En vertu d'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 marché⁸².

144. 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, TFUE⁸³. 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 identiques⁸⁴.

145. La question qui se pose également ici est celle de savoir s'il existe un avantage sélectif. 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 1,54 million d'euros), acquittent un impôt très réduit si leur chiffre d'affaires se situe entre 500 millions et 30 milliards de HUF (entre environ 1,54 million et 92 millions d'euros), et un impôt réduit si leur chiffre d'affaires se situe entre 30 milliards et 100 milliards de HUF (entre environ 92 millions et 306 millions d'euros). Cela vaut également pour Tesco.

146. La différence de taux moyen d'imposition qui résulte de la progressivité pourrait tout au plus constituer un avantage qui profite aux contribuables dont le chiffre d'affaires est plus faible.

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

1) Le critère de l'examen de la sélectivité d'une loi fiscale générale

147. 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 sélectif⁸⁵. La circonstance selon laquelle 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 réglementation⁸⁶. La législation fiscale générale doit néanmoins également être examinée au regard de l'interdiction des aides qui ressort de l'article 107 TFUE⁸⁷.

⁸² Voir arrêts du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 65), et du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 21).

⁸³ Voir, entre autres, arrêts du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23) ; 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 72), et du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 14).

⁸⁴ Voir arrêts du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 66) ; du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 33) ; 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 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 13).

⁸⁵ Voir, uniquement, arrêts du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 53 et suiv.) ; du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23) ; du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 39) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 73), et du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 35).

⁸⁶ Voir, en ce sens, notamment, arrêts du 19 décembre 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, point 24) ; du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 94) ; du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 59), et du 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, point 42).

⁸⁷ Voir, entre autres, arrêts du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 72), et du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 14).

148. L'élément en définitive déterminant est de savoir si les conditions d'obtention de l'avantage fiscal prévues par le régime fiscal national sont choisies de manière non discriminatoire⁸⁸. Cela suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal commun ou « normal » qu'il convient, dans un deuxième temps, d'apprécier si l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause constitue une exception injustifiée et, donc, son éventuel caractère sélectif⁸⁹.

149. Cela suppose que des entreprises se trouvant dans une situation comparable soient traitées différemment en l'absence de toute justification⁹⁰. En définitive, cet examen de la sélectivité consiste en un examen de la discrimination⁹¹.

150. 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 fiscal⁹². Des différenciations générales qui s'inscrivent dans un système fiscal cohérent peuvent donc difficilement être constitutives d'un avantage sélectif.

151. Plusieurs avocats généraux⁹³ ont émis des réserves s'agissant en particulier de 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. Celles-ci peuvent être prises en compte par l'application d'un critère assoupli pour vérifier la cohérence 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 de n'être fondées sur aucune base rationnelle compte tenu de la finalité de la loi. Ce critère d'examen assoupli s'applique en particulier lorsqu'il s'agit, comme ici, de lois fiscales venant d'être introduites.

152. 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 manifestement comparable⁹⁴.

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

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

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

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

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

93 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).

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

153. D'autre part, même lorsque cette condition est remplie, l'avantage en question, peut être justifié par la nature ou l'économie générale du système dans lequel il s'inscrit. C'est le cas notamment lorsqu'une mesure fiscale résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal national⁹⁵, qui doivent 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 détail⁹⁶.

154. À y regarder de plus près, il apparaît que cette approche est également à l'origine de la décision fondamentale rendue dans l'affaire Gibraltar⁹⁷, sur laquelle Tesco⁹⁸ et la Commission⁹⁹ se fondent pour l'essentiel dans leur 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 le revenu 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 la masse salariale et l'utilisation de locaux professionnels, le but étant que les revenus soient imposés en fonction des bénéfices. La Cour a accepté à cet égard – compte tenu également de ce que le Royaume-Uni 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 fiscal¹⁰⁰. En effet, ni la masse salariale 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.

155. En définitive, l'incohérence peut être l'indice d'un abus du droit fiscal. De ce point de vue, 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.

2) L'application au cas d'espèce

156. C'est au regard de ce critère d'examen qu'il convient d'apprécier l'impôt spécial progressif sur les revenus fondé sur le chiffre d'affaires, applicable aux entreprises de commerce de détail. On peut dès lors se demander s'il est incohérent de faire payer plus d'impôt (tant en termes absolus que relatifs) à une entreprise de commerce de détail ayant un chiffre d'affaires élevé qu'à une entreprise de commerce de détail dont le chiffre d'affaires est faible. On peut également se demander s'il est incohérent qu'un contribuable exploitant un seul magasin (dans le cadre d'une franchise) soit soumis à un taux d'imposition moyen inférieur à celui d'un contribuable exploitant des centaines de magasins.

157. À cet égard, il y a lieu d'examiner, pour commencer, si nous sommes en présence d'une inégalité de traitement d'entreprises se trouvant dans une situation comparable, qui ne peut être justifiée dans le cadre du système fiscal de l'État membre.

⁹⁵ Voir arrêts du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 22), et du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 65 et 69) ; voir, en ce sens, entre autres, également, arrêts du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, points 42 et 43) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 145) ; du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, point 42), et du 2 juillet 1974, Italie/Commission (173/73, EU:C:1974:71, point 33).

⁹⁶ Arrêts du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, points 40 et suiv.) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2018:281, points 45 et suivants), et du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, points 52 et suivants).

⁹⁷ 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).

⁹⁸ Point 135 des observations écrites de Tesco.

⁹⁹ Points 79 et suiv. des observations écrites de la Commission.

¹⁰⁰ 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 149).

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

158. On peut aisément exclure cette inégalité de traitement s'agissant d'un impôt tel que celui dont il est ici question. Les grandes entreprises de commerce de détail 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 considérée comme manifestement erronée – dans une situation factuelle et juridique comparable¹⁰¹.

159. 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.

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

160. Si la Cour devait néanmoins estimer qu'une entreprise de commerce de détail dont le chiffre d'affaires net annuel s'élève, par exemple, à 500 000 euros/HUF se trouve dans une situation comparable à celle d'une entreprise de commerce de détail qui réalise un chiffre d'affaires net annuel de 100 milliards d'euros/HUF, il resterait à examiner si l'inégalité de traitement induite par la différence de taux moyen d'imposition d'un impôt progressif peut être justifiée.

161. Il suffit – ainsi que la Cour l'a également souligné dans son arrêt *World Duty Free*¹⁰² – 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.

162. 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'interprétation¹⁰³. 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 utilisées¹⁰⁴.

163. 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 étrangères¹⁰⁵.

164. Comme cela a été évoqué précédemment (points 106 et suivants des présentes conclusions), l'objectif de la loi relative à l'impôt spécial, énoncé de façon expresse dans son préambule, est toutefois 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. La

¹⁰¹ Voir, en ce sens, également, arrêt du 16 mai 2019, Pologne/Commission (T-836/16 et T-624/17, EU:T:2019:338, point 102).

¹⁰² 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).

¹⁰³ 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 ».

¹⁰⁴ Voir arrêts du 28 juin 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 91) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, point 47) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-234/16 et C-235/16, EU:C:2018:281, point 40) ; du 26 avril 2018, ANGED (C-236/16 et C-237/16, EU:C:2018:291, point 35), et du 22 décembre 2008, British Aggregates/Commission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, point 89).

¹⁰⁵ 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).

Commission, également, reconnaît, 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 justification¹⁰⁶.

165. 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.

166. Contrairement à ce que la Commission semble penser, et comme le Tribunal l'a également affirmé dans un arrêt récent¹⁰⁷, l'imposition proportionnelle des revenus en fonction du bénéfice ne constitue pas la seule forme d'imposition valable, mais représente simplement une *technique* permettant de calculer et d'imposer la capacité financière du contribuable selon des modalités identiques (voir, en ce sens, le point 116 des présentes conclusions).

167. 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. D'une part, je considère toutefois que l'affirmation répétée de la Commission, selon laquelle un tel impôt *makes no sense* n'est pas pertinente (voir points 100 et suivants ci-dessus). D'autre part, le droit des aides d'État ne s'intéresse pas au système fiscal qui serait le plus précis, mais recherche un effet de distorsion entre deux concurrents.

168. 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 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 (points 164, 106 et suivants des présentes conclusions) tenant au système fiscal.

169. 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 113 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 numériques¹⁰⁸ – 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.

170. Même si l'on se place du point de vue de la procédure administrative, on ne saurait non plus contester le fait que le nombre des 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).

¹⁰⁶ 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, point 139 (p. 31).

¹⁰⁷ Arrêt du 16 mai 2019, Pologne/Commission (T-836/16 et T-624/17, EU:T:2019:338, points 65 et suiv.).

¹⁰⁸ 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].

171. 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 effective¹⁰⁹) et moins aisé à contourner que, par exemple, les bénéfices (voir, déjà, à cet égard, le point 118 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 Cour¹¹⁰.

172. 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 supportée par les contribuables dont la capacité financière est inférieure. 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 relative à l'impôt spécial).

3. Conclusion sur les deuxième et troisième questions

173. 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.

D. Limitation de la modification des avis d'imposition en cas d'impôts contraires au droit de l'Union

174. Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si une pratique fondée sur l'article 124/B de la loi relative aux règles d'imposition, rendant plus difficile le remboursement d'impôts contraires au droit de l'Union que le remboursement d'impôts enfreignant simplement le droit national, est contraire au droit de l'Union. Je considère que cette question est irrecevable pour deux raisons.

175. Selon une jurisprudence constante de la Cour, les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Toutefois, le refus de la Cour de statuer sur une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées¹¹¹.

176. Si les règles administratives procédurales relèvent de l'autonomie procédurale et institutionnelle des États membres, celle-ci est cependant limitée par les principes d'effectivité et d'équivalence¹¹².

¹⁰⁹ La Commission considère elle-même que des motifs de bonne gestion administrative constituent une justification – voir communication de la Commission 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, point 139.

¹¹⁰ Voir 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.).

¹¹¹ Voir arrêts du 17 septembre 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, point 32) ; du 30 avril 2014, Pfleger e.a. (C-390/12, EU:C:2014:281, point 26) ; du 22 juin 2010, Melki et Abdeli (C-188/10 et C-189/10, EU:C:2010:363, point 27), et du 22 janvier 2002, Canal Satellite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, point 19).

¹¹² Voir, en ce sens, arrêts du 17 janvier 2019, Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2019:30, point 30), et du 2 mai 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, point 29).

177. Le caractère définitif d'une décision administrative, acquis à l'expiration de délais de recours raisonnables ou par l'épuisement des voies de recours, contribue à la sécurité juridique. Il en résulte que le droit de l'Union n'exige pas qu'un organe administratif soit, en principe, obligé de revenir sur une décision administrative ayant acquis un tel caractère définitif¹¹³. Les États membres peuvent exiger, au nom du principe de sécurité juridique, qu'une demande de réexamen et de correction d'une décision administrative devenue définitive, qui serait contraire au droit de l'Union tel qu'interprété postérieurement par la Cour, soit formée devant l'administration compétente dans un délai raisonnable¹¹⁴. À cet égard, cela constitue en l'occurrence, tout au plus, une violation du principe d'équivalence, dans la mesure où il s'agit de la modification a posteriori d'un avis d'imposition définitif. Toutefois, cela suppose un traitement défavorable de la situation relevant du droit de l'Union.

178. D'une part, la Cour ne dispose pas, en l'espèce, des informations nécessaires qui feraient effectivement apparaître une telle inégalité de traitement. D'après son libellé, l'article 124/B de la loi relative aux règles d'imposition ne détermine pas de manière distincte si la base juridique (la loi fondant l'imposition) de l'avis d'imposition est contraire au droit de l'Union ou à la Constitution nationale. C'est pourquoi on ne comprend pas comment la loi relative aux règles d'imposition précisément, et une pratique de la juridiction suprême hongroise fondée sur ladite loi pourraient avoir pour effet de ne rendre plus difficile que le remboursement d'impôts contraires au droit de l'Union et non le remboursement d'impôts contraires à la Constitution nationale. Les indications relatives à une pratique éventuellement différente de la juridiction suprême hongroise ne sont pas exposées suffisamment clairement dans la demande de décision préjudicielle. Les déclarations formulées par les parties à ce sujet se contredisent et on ne sait pas si cette pratique influe sur la procédure au principal, ni dans quelle mesure elle l'influerait. Ce point n'a pas pu être éclairci en dépit des questions posées par la Cour lors de l'audience.

179. D'autre part, le contenu de la réglementation de l'article 124/B, lu en combinaison avec l'article 128, paragraphe 2, de la loi relative aux règles d'imposition, semble faire référence à la modification d'un impôt devenu définitif. Dans ses observations écrites, également, Tesco a simplement relevé que ces dispositions rendent une autorectification plus difficile (c'est-à-dire une correction de l'autoliquidation). Or, il ne s'agit pas en l'espèce d'une autorectification, la procédure au principal portant sur un recours en annulation contre un avis d'imposition émis a posteriori, et, donc, dans cette mesure, sur un impôt n'ayant pas encore acquis un caractère définitif. Toutefois, une éventuelle exclusion de la contestation et de la modification d'un avis d'imposition attaqué ne résulte pas des règles précitées du droit hongrois.

180. C'est sans doute pour cela que la juridiction de renvoi indique simplement que Tesco, « dans le cadre du litige [, a demandé que] la juridiction de céans » fixe le montant de son obligation fiscale à 0 HUF. Cette remarque ne permet pas de savoir, et Tesco ne l'a d'ailleurs pas indiqué, si cela s'est produit dans le cadre de la procédure pendante ou dans le cadre de la contestation de l'avis d'imposition, ni si cela était pertinent. Au contraire, la Hongrie a expressément confirmé lors de l'audience, en réponse aux questions de la Cour, que rien ne s'opposait à ce que la juridiction de renvoi annule l'avis d'imposition attaqué dans la présente procédure, si la Cour constatait la non-conformité au droit de l'Union de la loi relative à l'impôt spécial. Ainsi, la quatrième question n'est-elle pas déterminante pour statuer sur la contestation de l'avis d'imposition par Tesco, et est donc de nature hypothétique.

113 Voir, en ce sens, expressément, arrêt du 13 janvier 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, point 24).

114 Voir arrêt du 12 février 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, point 59), citant les arrêts du 24 septembre 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, point 34) ; du 17 juillet 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, point 48), et du 16 décembre 1976, Rewe-Zentralfinanz et Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, point 5).

VI. Conclusion

181. 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-Capitale, 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 réalisant un chiffre d'affaires plus élevé et que celles-ci sont de facto majoritairement détenues par des porteurs de parts étrangers, sauf si l'on peut 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.