



COMMISSION EUROPÉENNE

SERVICE JURIDIQUE

Bruxelles, le 29 novembre 2012  
sj.d(2012) 1641506

ORIG.: HU

**AU PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES DE LA COUR DE JUSTICE  
DE L'UNION EUROPÉENNE**

**OBSERVATIONS**

présentées conformément à l'article 23, paragraphe 2, du protocole sur le statut de la Cour de justice, par la

**COMMISSION EUROPÉENNE**

(représentée par M. Walter MÖLLS et Mme Klára TALABÉR-RITZ, membres de son service juridique, en qualité d'agents, et ayant élu domicile auprès de M. Antonio ARESU, également membre de son service juridique, bâtiment BECH, L-2721 Luxembourg; la Commission accepte la signification de toutes les pièces de procédure par e-Curia)

**dans l'affaire C-385/12**

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle, par laquelle le Székesfehérvári Törvényszék demande à la Cour de justice, dans le cadre du recours contentieux en matière administrative introduit par la société

**«Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.»**,

de statuer sur l'interprétation des articles 18 et 26, 49, 54, 55, 56, 63 et 65, ainsi que 110 du TFUE, eu égard, en particulier, au fait que, conformément à la législation hongroise en question, un contribuable exerçant une activité de commerce de détail en magasin doit acquitter un impôt spécial sur le montant de son chiffre d'affaires annuel net excédant 500 millions de HUF.

La Commission européenne a l'honneur de présenter à la Cour de justice ses observations écrites ci-après concernant la demande de décision préjudicielle.

## 1. LITIGE AU PRINCIPAL ET QUESTIONS PREJUDICIELLES

1. La partie requérante dans le contentieux en cours devant le Tribunal de Székesfehérvár – la société «Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.» (ci-après: «la requérante») – est une société à responsabilité limitée, qui a présenté, pour l'exercice 2010, sa déclaration relative à l'impôt spécial auquel sont soumis les personnes morales exerçant une activité de commerce de détail en magasin.
2. Après avoir introduit sa déclaration, la requérante a effectué un autocontrôle rectificatif au motif que les dispositions de la loi n° XCIV de 2010 sur l'impôt spécial grevant certains secteurs (ci-après: «la loi sur l'impôt spécial») sont contraires au traité sur l'Union européenne et aux articles 18, 49 à 55, 65 et 110 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après: «TFUE»), et qu'elles instaurent une aide d'État interdite.
3. La Direction des impôts du comitat de Fejér, relevant de l'Administration nationale des impôts et des douanes (*Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adóigazgatósága*) (ci-après: «l'autorité de premier degré») a rejeté cet autocontrôle.
4. À la suite de l'appel introduit par la requérante, la Direction régionale principale des impôts de Közép-Dunántúl, relevant de l'Administration nationale des impôts et des douanes (*Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*) (ci-après: «la défenderesse») a maintenu la décision de l'autorité de premier degré. La défenderesse a constaté que tant que la loi sur l'impôt spécial est en vigueur, la requérante est soumise à l'obligation d'acquitter l'impôt spécial au titre de son activité de commerce de détail en magasin.
5. La requérante a introduit un recours contentieux administratif aux fins du réexamen de la décision de la défenderesse. À titre principal, elle a demandé à la juridiction saisie (i) de constater que les dispositions de la loi sur l'impôt spécial sont contraires au droit primaire directement applicable de l'Union européenne; (ii) de réformer, conformément à l'article 339, paragraphe (2), point g) de la loi n° III de 1952 instituant le code de procédure civile (*Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény*) (ci-après: «le code de procédure civile»), la décision de la défenderesse en tant qu'illégale et infondée, et d'obliger l'autorité fiscale à donner suite à l'autocontrôle et à faire droit aux prétentions énoncées dans la demande  
d'autocontrôle.

6. À titre subsidiaire, la requérante a demandé à la juridiction nationale d'annuler, en application de l'article 339, paragraphe (1), du code de procédure civile, la décision attaquée en tant qu'illégale et infondée, au motif que les dispositions de la loi sur l'impôt spécial sont contraires au droit primaire directement applicable de l'Union européenne, et d'obliger l'autorité de premier degré à reprendre la procédure et à examiner l'autocontrôle sur le fond.
7. La juridiction nationale signale qu'à titre de motivation, la requérante a fait valoir que, par ses effets et son champ d'application, la loi sur l'impôt spécial pénalisait davantage les entreprises de commerce de détail alimentaire détenues par des étrangers que celles détenues par des propriétaires hongrois exerçant la même activité. De même, la requérante estime que la loi sur l'impôt spécial pénalise davantage les entreprises de commerce alimentaire fonctionnant avec leur propre modèle d'entreprise que les concurrents exerçant leur activité en réseau de franchise. Finalement, selon elle, la loi en question instaure, sur le marché du commerce alimentaire, une aide d'État en faveur des entreprises en franchise détenues par des propriétaires hongrois.
8. Dans sa requête, la requérante prétend que la loi sur l'impôt spécial est contraire à l'interdiction de toute discrimination, prévue aux articles 10, 18 et 26 du TFUE. Elle fait aussi valoir que la loi est contraire aux articles 49 à 55, 56, 63, 65 et 110 du TFUE.
9. Le Székesfehérvári Törvényszék a estimé que le litige ne pouvait pas être tranché sans l'interprétation du droit européen et sans la comparaison de cette interprétation avec le droit national. Il a donc suspendu la procédure de réexamen et a soumis à la Cour, aux fins de décision préjudicielle, la question suivante:

«1.) Le fait qu'un contribuable exerçant une activité de commerce de détail en magasin doive acquitter un impôt spécial sur le montant de son chiffre d'affaires annuel net excédant 500 millions HUF est-il compatible avec les dispositions relatives au principe général de [non-]discrimination (articles 18 et 26 TFUE), au principe de la liberté d'établissement (article 49 TFUE), au principe de l'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 (article 55 TFUE), au principe de la libre prestation de services (article 56 TFUE), au principe de la 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 CADRE JURIDIQUE

### 2.1. La législation européenne pertinente

10. L'article 18 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne est libellé comme suit:

«Dans le domaine d'application des traités, et sans préjudice des dispositions particulières qu'ils prévoient, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité.

Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, peuvent prendre toute réglementation en vue de l'interdiction de ces discriminations.»

11. L'article 26 du TFUE dispose:

«1. L'Union adopte les mesures destinées à établir ou assurer le fonctionnement du marché intérieur, conformément aux dispositions pertinentes des traités.

2. Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités.

3. Le Conseil, sur proposition de la Commission, définit les orientations et conditions nécessaires pour assurer un progrès équilibré dans l'ensemble des secteurs concernés.»

12. L'article 49 du TFUE est le suivant:

«Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.»

13. L'article 54 du TFUE énonce:

«Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statuaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union européenne sont assimilées, pour l'application des dispositions du présent chapitre, aux personnes physiques ressortissantes des États membres.

Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif.»

14. Selon l'article 55 du TFUE,

«Les États membres accordent le traitement national en ce qui concerne la participation financière des ressortissants des autres États membres au capital des sociétés au sens de l'article 54, sans préjudice de l'application des autres dispositions des traités.»

15. L'article 56 du TFUE précise pour sa part:

«Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation.

Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, peuvent étendre le bénéfice des dispositions du présent chapitre aux prestataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de l'Union.»

16. L'article 63 du TFUE dispose ce qui suit:

«1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.»

17. L'article 65 du TFUE indique quant à lui:

«1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis;

b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.»

2. Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec les traités.

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63.»

18. Quant à l'article 110 du TFUE, il déclare:

«Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions.»

## 2.2. La législation nationale pertinente

19. Le préambule de la loi n° XCIV de 2010 sur l'impôt spécial grevant certains secteurs (*Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény*) dispose:

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

20. L'article 1<sup>er</sup> de la loi sur l'impôt spécial comporte les définitions suivantes parmi les «Dispositions explicatives»:

«Article 1<sup>er</sup>: Aux fins de la présente loi, on entend par:

1. *activité de commerce de détail en magasin*: conformément au Système de classification uniforme des activités économiques, en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2009 (*Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszere*) (ci-après: TEÁOR 08), les activités classées dans le secteur n° 45.1 – hors commerce de gros de véhicules et de remorques –, dans les secteurs n° 45.32, 45.40 – hors réparation et commerce de gros de motocyclettes –, ainsi que dans les secteurs n° 47.1 à 47.9, c'est-à-dire toutes les activités commerciales dans le cadre desquelles l'acheteur peut également être une personne physique non considérée comme un entrepreneur.

[...]

5. *chiffre d'affaires net*: dans le cas d'un assujetti soumis à la loi comptable, le chiffre d'affaires net provenant de la vente au sens de la loi comptable; dans le cas d'un assujetti soumis à l'impôt simplifié des entrepreneurs et ne relevant pas de la loi comptable, le chiffre d'affaires hors TVA au sens de la loi relative au régime d'imposition; dans le cas d'un assujetti soumis à la loi sur l'impôt sur le revenu des particuliers, les recettes hors TVA au sens de la loi sur l'impôt sur le revenu.

6. *entrepreneur*: l'entrepreneur au sens de la loi sur les impôts locaux.»

21. Aux termes de l'article 2 de la loi sur l'impôt spécial:

«Sont soumis à l'impôt:

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

22. L'article 3 de la loi sur l'impôt spécial définit les assujettis comme suit:

«(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.»

23. Aux termes de l'article 4 de la loi sur l'impôt spécial:

«(1) La base imposable est le chiffre d'affaires net des assujettis résultant des activités visées à l'article 2, durant l'exercice fiscal.

(2) Dans le cas d'une activité visée à l'article 2, point a), la base imposable comprend le chiffre d'affaires provenant de la prestation fournie – dans le cadre de la commercialisation de marchandises achetées – par le fournisseur des marchandises achetées en vue d'une vente au détail (le fabricant ou le distributeur de la marchandise), ainsi que le montant des recettes issues de la remise accordée par ce fournisseur.»

24. Le taux de l'impôt est fixé par l'article 5 de la loi sur l'impôt spécial.

«Le taux applicable:

a) aux activités visées à l'article 2, point a), est de 0 % pour la tranche de la base imposable jusqu'à 500 millions de HUF, de 0,1 % pour la tranche supérieure à 500 millions de HUF mais inférieure à 30 milliards de HUF, de 0,4 % pour la tranche supérieure à 30 milliards de HUF mais inférieure à 100 milliards de HUF, et de 2,5 % pour la tranche supérieure à 100 milliards de HUF [...]»

25. L'article 6 de la loi sur l'impôt spécial comporte des dispositions visant à éviter la double imposition. Il est rédigé comme suit:

«Article 6: Si l'activité de l'assujetti visée à l'article 2, point c), est également imposable en vertu de l'article 2, points a) et/ou b), l'assujetti ne devra acquitter, pour l'activité visée à l'article 2, points a) ou b), que le montant le plus élevé parmi ceux calculés avec les taux définis à l'article 5, points a) et c), ou à l'article 5, points b) et c).»

26. L'article 7 de la loi sur l'impôt spécial définit l'obligation du paiement d'impôt et d'acompte provisionnel dans le cas d'une entreprise liée comme suit:

«(1) L'impôt des assujettis qualifiés d'entreprise liée au sens de la loi 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, points 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, points a) et b), par rapport au chiffre d'affaires net total provenant des activités visées à l'article 2, points a) et b), réalisé par tous les assujettis liés.»

27. Les «Dispositions transitoires et finales» de la loi sur l'impôt spécial énoncent ce qui suit:

«Article 9 (1) Pour l'exercice 2010, est assujetti à l'impôt celui qui exerce une activité visée à l'article 2 au 1<sup>er</sup> octobre 2010 ou après cette date, durant l'année 2010.

(2) La base imposable de l'exercice 2010 – par dérogation à l'article 4, compte tenu de l'article 7 – est le chiffre d'affaires net de l'exercice 2010 provenant de l'activité de l'assujetti visée à l'article 2.

(3) Dans le cas d'un assujetti choisissant un exercice différent de l'année calendaire, la base imposable pour 2010 est le chiffre d'affaires net provenant de l'activité visée à l'article 2, réalisé durant l'exercice commençant en 2010.

(4) Dans le cas d'un assujetti démarrant une activité visée à l'article 2 durant l'année 2010 – à l'exclusion de l'assujetti visé au paragraphe (3) –, la base imposable pour 2010 est le chiffre d'affaires net provenant de l'activité visée à l'article 2, exercée en 2010.

(5) L'assujetti est tenu – par dérogation aux dispositions de l'article 8, paragraphe (2) – de déterminer, de déclarer et de payer son acompte provisionnel pour 2010 avant le 20 décembre 2010.

(6) Le montant de l'acompte provisionnel pour 2010 – compte tenu aussi de l'article 7 – est le montant calculé selon l'article 5 à partir du chiffre d'affaires net provenant de l'activité visée à l'article 2, exercée en 2009 par l'assujetti.

(7) Dans le cas d'un assujetti démarrant une activité visée à l'article 2 en 2010, ainsi que dans le cas d'un assujetti choisissant un exercice différent de l'année calendaire, n'ayant donc pas de dernier exercice clôturé avant le 20 décembre 2010, le montant de l'acompte provisionnel pour 2010 est – par dérogation au paragraphe (6) – le montant de l'impôt attendu pour l'exercice fiscal 2010 ou pour l'exercice non clôturé.

(8) Si, dans le cas visé au paragraphe (7), l'assujetti n'a pas acquitté le montant de l'impôt attendu pour 2010 à hauteur d'au moins 90 % de l'impôt définitif pour 2010 avant l'échéance fixée au paragraphe (5) pour l'acompte provisionnel, il doit payer une amende pour défaut de paiement de 20 % sur l'écart entre l'acompte provisionnel payé et les 90 % de l'impôt définitif pour 2010. [...]»



28. Aux termes de l'article 10 de la loi sur l'impôt spécial:

«(1) La présente loi entre en vigueur le 45<sup>e</sup> jour suivant sa promulgation.

(2) La présente loi perdra son effet le 1<sup>er</sup> janvier 2013 étant entendu que le contribuable devra accomplir ses obligations de détermination d'impôt, de déclaration d'impôt, de paiement d'impôt et d'acompte provisionnel relatives à l'exercice fiscal 2012 conformément à la réglementation en vigueur le 31 décembre 2012.»

29. L'article 4 de la loi n° LXXXI de 1996 relative à l'impôt sur les sociétés et les dividendes, auquel renvoie l'article 7 de la loi sur l'impôt spécial, définit les entreprises liées comme suit:

«Aux fins de la présente loi,

23. une entreprise liée est constituée par:

a) l'assujetti et l'entreprise dans laquelle l'assujetti dispose directement ou indirectement d'une influence majoritaire, en conformité avec les dispositions du Code civil;

b) l'assujetti et l'entreprise qui dispose directement ou indirectement d'une influence majoritaire sur l'assujetti, en conformité avec les dispositions du Code civil;

c) l'assujetti et toute autre entreprise lorsqu'un tiers dispose directement ou indirectement d'une influence majoritaire dans les deux, en conformité avec les dispositions du Code civil, étant entendu que les parents proches disposant d'une influence majoritaire sur l'assujetti et sur l'autre entreprise doivent être considérés comme des tiers;

d) l'entrepreneur étranger et son établissement hongrois, les établissements de l'entrepreneur étranger, ainsi que l'établissement hongrois de l'entrepreneur étranger et toute entreprise entretenant avec l'entrepreneur étranger l'une des relations définies aux points a) à c);

e) l'assujetti et son établissement étranger, ainsi que l'établissement étranger de l'assujetti et toute entreprise entretenant avec l'assujetti l'une des relations définies aux points a) à c).»

### **3. LA QUESTION PREJUDICIELLE**

30. En soumettant la question ci-dessus, la juridiction nationale cherche à savoir si les libertés fondamentales garanties par le TFUE et l'article 110 du TFUE doivent être interprétés de façon à exclure d'office la possibilité que les règles de droit hongrois instaurent un impôt spécial pour le commerce de détail.

31. Il faut souligner au préalable qu'au stade actuel de l'évolution du droit de l'Union, il n'y a pas encore d'harmonisation généralisée de la fiscalité directe au sein de l'UE, de sorte que cette question relève toujours essentiellement de la compétence des États membres. Toutefois, les États membres doivent exercer cette compétence dans le respect des traités, même dans les domaines qui n'ont pas encore été harmonisés.<sup>1</sup> En particulier, ils ne peuvent pas instaurer ou maintenir une règle de droit qui engendre une discrimination contraire aux libertés fondamentales.
32. En vertu de la loi n° XCIV de 2010 sur l'impôt spécial grevant certains secteurs, l'impôt spécial perçu en faveur du budget de l'État frappe toutes les personnes morales exerçant une activité de commerce de détail en magasin, enregistrées en Hongrie. La base imposable est constituée par le chiffre d'affaires annuel net défini par la loi comptable. Le taux d'imposition augmente progressivement en fonction du chiffre d'affaires annuel de l'assujéti, de façon irrégulière, passant de 0 % à 0,1 %, puis à 0,4 %, pour atteindre 2,5 % dans la tranche des chiffres d'affaires supérieurs à 100 milliards de HUF.

Chiffre d'affaires annuel net		Taux de l'impôt spécial sur le commerce de détail
de	à	
0 HUF	500 millions de HUF (1,8 million d'EUR)	0%
500 millions de HUF (1,8 million d'EUR)	30 milliards de HUF (109 millions d'EUR)	0,1%
30 milliards de HUF (109 millions d'EUR)	100 milliards de HUF (364 millions d'EUR)	0,4%
supérieur à 100 milliards de HUF (364 millions d'EUR)		2,5%

<sup>1</sup> Voir, notamment, les arrêts du 7 septembre 2004, *Manninen* (C-319/02, Rec. 2004, p. I-7477, point 19); du 6 mars 2007, *Meilicke et compagnie* (C-292/04, Rec. 2007, p. I-1835, point 19); du 24 mai 2007, *Holböck* (C-157/05, Rec. 2007, p. I-4051, point 21); et du 11 octobre 2007, *ELISA* (C-451/05, Rec. 2007, p. I-8251, point 68).

33. En vertu de l'article 9, paragraphe (2), de la loi sur l'impôt spécial, la base imposable pour 2010 est constituée par le chiffre d'affaires net provenant de l'activité exercée durant toute l'année 2010. Le calcul de l'acompte provisionnel à payer avant le 20 décembre 2010 s'effectue sur la base du chiffre d'affaires net généré par l'activité en 2009.
34. Pour déterminer l'impôt des assujettis exerçant une activité de commerce de détail en magasin qualifiés d'entreprises liées au sens de la loi relative à l'impôt sur les sociétés et les dividendes, une seule base imposable doit être constituée en totalisant les chiffres d'affaires nets des assujettis entretenant des relations d'entreprise liée. Ensuite, le montant de l'impôt à payer est réparti entre les assujettis entretenant ce type de relations, en fonction de la proportion qu'ils représentent dans le chiffre d'affaires net total provenant de toutes les activités soumises à cet impôt, effectuées par toutes les entreprises du groupe entretenant des relations d'entreprise liée. En vertu de la loi, les commerçants de détail exerçant au sein d'un même réseau de franchise ne sont pas considérés comme des «entreprises liées». Dans le cas d'entreprises liées, l'impôt calculé à partir de la base imposable cumulée doit être réparti entre les sociétés proportionnellement à leur chiffre d'affaires net respectif, par rapport au chiffre d'affaires net total réalisé par le groupe.
35. Il y a lieu de rappeler que la Commission a adopté, le 21 novembre 2012, un avis motivé concernant l'impôt relatif à l'activité de commerce de détail en magasin visé par la loi n° XCIV de 2010, article 2, point a), en prenant en considération la méthode de calcul de l'impôt et les faits disponibles.

### 3.1. Les dispositions pertinentes du traité

36. Selon une jurisprudence à présent bien établie, afin de déterminer si une législation nationale relève de l'une ou l'autre des libertés fondamentales en rapport avec le marché intérieur, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en question<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Voir, notamment, l'ordonnance du 10 mai 2007, *Lasertec* (C-492/04, Rec. p. I-3775, point 19); point 22 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Holböck* mentionné dans la note n° 1; l'arrêt du 27 janvier 2009, *Persche* (C-318/07, Rec. 2009, p. I-359, point 28); l'arrêt du 26 mars 2009, *Commission/Italie* (C-326/07, Rec. 2009, p. I-2291, point 33); l'arrêt du 4 juin 2009, *Banque KBC et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (affaires jointes C-439/07 et C-499/07, Rec. 2009, p. I-4409, point 68); l'arrêt du 17 septembre 2009, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rec. 2009, p. I-8591, point 36); l'arrêt du 21 janvier 2010, *SGI* (C-311/08, Rec. 2010, p. I-487, point 25); l'arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 2010, *Dijkman* (C-233/09, Rec. 2010, p. I-6649, point 26); l'arrêt du 11 novembre 2010, *Commission/Portugal* (C-543/08, Rec. 2010, p. I-11241, point 40); et l'arrêt du 10 février 2011, *Haribo et Österreichische Salinen* (affaires jointes C-436/08 et C-437/08, Rec. 2011, p. I-305, point 34).

37. En cas de doute, la Cour s'appuie sur l'objet principal de la législation nationale<sup>3</sup>.
38. Par conséquent, une mesure nationale doit être examinée en principe au regard de l'une seulement des deux libertés envisageables s'il s'avère que l'une de celles-ci est tout-à-fait secondaire par rapport à l'autre et peut lui être rattachée<sup>4</sup>. Tel est le cas lorsque les effets de la législation nationale sur une liberté fondamentale sont la «conséquence inéluctable» de l'entrave à la liberté concernée en premier lieu par ladite disposition<sup>5</sup>.
39. Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer l'objet principal, étant donné que la mesure restreint directement les deux libertés fondamentales entrant en ligne de compte, les deux libertés sont applicables<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Voir à cet égard les conclusions présentées par l'avocat général Alber le 14 octobre 1999 dans l'affaire *Baars* (C-251/98, Rec. 1999, p. I-2787, points 28 à 30).

<sup>4</sup> Voir, notamment, l'arrêt du 14 octobre 2004, *Omega* (C-36/02, Rec. 2004, p. I-9609, point 26); l'arrêt du 3 octobre 2006, *Fidium Finanz* (C-452/04, Rec. 2006, p. I-9521, point 34); voir, également, le point 37 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Glaxo Wellcome* mentionné dans la note n° 2, ainsi que le point 33 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Dijkman* mentionné dans la note n° 2.

<sup>5</sup> Voir le point 27 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Omega* mentionné dans la note n° 4; l'arrêt du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes* (C-196/04, Rec. 2006, p. I-7995, point 33); les points 48 et 49 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Fidium Finanz* mentionné dans la note n° 4; l'arrêt du 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rec. 2007, p. I-2107, point 34); le point 25 de l'ordonnance rendue dans l'affaire *Lasertec* mentionné dans la note n° 2; l'ordonnance du 10 mai 2007, *A et B* (C-102/05, Rec. 2007, p. I-3871, point 27); l'arrêt du 18 juillet 2007, *Oy AA* (C-231/05, Rec. 2007, p. I-6373, point 24); l'arrêt du 25 octobre 2007, *Geurts et Vogten* (C-464/05, Rec. 2007, p. I-9325, point 16); l'arrêt du 6 novembre 2007, *Stahlwerke Ergste Westig* (C-415/06, Rec. 2007, p. I-151, publication sommaire, point 16); l'ordonnance du 23 avril 2008, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, Rec. 2008, p. I-2875, point 73); l'arrêt du 15 mai 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, Rec. 2008, p. I-3601, point 16); l'arrêt du 26 juin 2008, *Burda* (C-284/06, Rec. 2008, p. I-4571, point 74); le point 39 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Italie* mentionné dans la note n° 2; l'arrêt du 18 juin 2009, *Aberdeen Property Alpha* (C-303/07, Rec. 2009, p. I-5145, point 35); et l'arrêt du 11 mars 2010, *Attanasio Group* (C-384/08, Rec. 2010, p. I-2055, point 40).

<sup>6</sup> Voir à ce sujet le point 24 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Holböck* mentionné dans la note n° 1; le point 36 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Italie* mentionné dans la note n° 2; le point 69 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Banque KBC et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* mentionné dans la note n° 2 et le point 43 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Portugal* mentionné dans la note n° 2.

40. En l'espèce, la demande de décision préjudicielle résume brièvement les griefs de la requérante. Selon l'ordonnance, la requérante estime que *«par ses effets et son champ d'application, la loi pénalise davantage les entreprises de commerce de détail alimentaire détenues par des étrangers que celles détenues par des propriétaires hongrois.»* Selon elle, la loi *«pénalise davantage les entreprises de commerce de détail alimentaire fonctionnant avec leur propre modèle d'entreprise que les concurrents organisés en réseau de franchise.»* Elle estime que la discrimination des entreprises étrangères ou des entreprises fonctionnant selon leur propre modèle d'entreprise enfreint les dispositions du traité qu'elle invoque<sup>7</sup>.
41. Bien que la requérante ne vende apparemment pas de «produits alimentaires» mais exerce son activité dans le secteur du commerce de détail des «produits de sport et de mode» (point 1 de l'ordonnance de renvoi), elle semble être d'avis que les effets qu'elle qualifie de préjudiciables la touchent directement et non un tiers quelconque.
42. À cet égard, la Commission rappelle que le montant de l'impôt spécial grevant le commerce de détail en magasin est calculé en totalisant les chiffres d'affaires pertinents des entreprises liées pour déterminer le taux d'imposition à appliquer, et le montant de l'impôt à payer est réparti entre les différentes entreprises liées au prorata de leur participation au chiffre d'affaires. Il en résulte que le taux d'imposition appliqué dans le cas de la requérante peut être influencé par le chiffre d'affaires réalisé par des entreprises liées opérant en Hongrie qui n'exercent pas leur activité dans le même secteur de commerce de détail que la requérante elle-même<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Point 5 de l'ordonnance de renvoi.

<sup>8</sup> Il semblerait que la requérante soit la filiale à 100% de la société «SPAR Österreichische Warenhandels-AG». La société «SPAR Österreichische Warenhandels-AG» est une chaîne de magasins autrichienne commercialisant des produits alimentaires et non-alimentaires et exerçant son activité en Hongrie dans le secteur alimentaire via ses filiales autres que la requérante:

43. Dans la mesure où la requérante conteste le fait qu'une entreprise de commerce de détail subisse, à cause de son propriétaire étranger, une différence de traitement créant un désavantage fiscal par rapport aux entreprises détenues par des propriétaires du pays, la Commission rappelle la jurisprudence constante de la Cour dans ce domaine. Conformément à cette jurisprudence, relèvent du champ d'application matériel des dispositions du traité relatives à *la liberté d'établissement* les dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à la détention d'une participation permettant à son titulaire d'exercer une influence certaine sur les décisions de l'entreprise et d'en déterminer les activités<sup>9</sup>. En l'espèce, cet aspect semble pertinent, étant donné la définition de la notion d'«assujettis entretenant des relations d'entreprise liée» utilisée à l'article 7 de la loi sur l'impôt spécial<sup>10</sup>.
44. En tenant compte des faits ci-dessus, la Commission estime que la présente affaire doit être examinée à l'aune des dispositions sur la liberté d'établissement de l'article 49 du TFUE, en combinaison avec l'article 54 du TFUE. En effet, s'il s'avère – comme la requérante l'affirme – que la loi sur l'impôt spécial «*pénalise davantage les entreprises détenues par des étrangers*» que «*celles détenues par des propriétaires hongrois*», cela affecterait les conditions d'établissement en Hongrie des opérateurs du marché originaires d'autres États membres, notamment – comme dans le cas présent – via les filiales qu'ils dirigent.
45. En ce qui concerne les autres dispositions invoquées dans la demande soumise à la Cour, la Commission estime qu'aucune d'entre elles ne nécessite d'être examinée plus avant pour les raisons développées ci-dessous.
46. Premièrement, l'article 55 du TFUE ne porte sur le traitement national qu'«*en ce qui concerne la participation financière des ressortissants des autres États membres au capital des sociétés*». Or ce n'est pas cela qui pose problème dans la règle en cause.

---

<sup>9</sup> Voir, également, dans ce contexte l'arrêt du 23 octobre 2007, *Commission/Allemagne* (C-112/05, Rec. 2007, p. I-8995, point 13); le point 34 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Italie* mentionné dans la note n° 2; l'arrêt du 21 octobre 2012, *Idryma Typou* (C-81/09, Rec. 2010, p. I-10161, point 47); le point 41 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Portugal* mentionné dans la note n° 2; et l'arrêt du 10 novembre 2011, *Commission/Portugal* (C-212/09, non encore publié au Recueil, point 42).

<sup>10</sup> Voir les points 29 et 34 ci-dessus.

47. Deuxièmement, étant donné que les effets qui émanent de la règle de droit en cause, selon la requérante, concernent essentiellement l'établissement dans un autre État membre, tout effet exercé sur la prestation de services dans un autre État membre (article 56 du TFUE) ou sur les mouvements des capitaux et sur les transactions de paiement (article 63 et suivants du TFUE) paraît secondaire par rapport au premier effet. Il en résulte que ces autres libertés, applicables aux opérations transfrontalières, ne concernent pas l'affaire qui nous occupe.
48. Troisièmement, ces considérations valent également pour l'article 110 du TFUE. La question soulevée par la législation examinée est celle des différences de traitement au niveau fiscal en fonction des propriétaires de l'entreprise soumise à l'impôt et non des différences de traitement entre les produits, en fonction du fait qu'il s'agit de produits «*des autres États membres*» ou de produits «*nationaux*»<sup>11</sup>.
49. Quatrièmement, l'article 18 du TFUE ne peut être invoqué en raison de l'application des dispositions relatives à la liberté d'établissement du traité. L'interdiction générale édictée par cet article n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination. Or, l'article 49 du TFUE comprend pareille règle spécifique, portant précisément sur le droit d'établissement<sup>12</sup>.
50. Finalement, au sens de l'article 26 du TFUE, le marché intérieur est un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée *selon les dispositions des traités*. En ce qui concerne donc la liberté d'établissement, cette disposition n'impose pas aux États membres d'autres obligations que celles visées à l'article 49 du TFUE.

---

<sup>11</sup> Toutefois, le fait que l'article 110 du TFUE ne soit pas applicable ne signifie pas que l'on ne puisse pas invoquer la jurisprudence y afférente de la Cour lors de l'interprétation de l'article 49 du TFUE dans des cas semblables à celui dont il est question. Voir les points 54 et 55 ci-dessous.

<sup>12</sup> Voir les arrêts du 8 mars 2001, *Metallgesellschaft et compagnie* (affaires jointes C-397/98 et C-410/98, Rec. 2001, p. I-1727, points 38 et 39) et du 10 janvier 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze et compagnie* (C-222/04, Rec. 2006, p. I-289, point 99).

### 3.2. Restriction de la liberté d'établissement

51. La Commission est d'avis que la législation examinée ne comporte pas de discrimination directe, étant donné que l'impôt spécial sur le commerce de détail est levé dans les mêmes conditions pour toutes les entreprises exerçant une activité de commerce de détail en Hongrie, indépendamment de leur forme juridique et de leur structure de propriété.
52. Toutefois, l'absence de la discrimination directe ne signifie pas forcément que la législation est compatible avec l'article 49 du TFUE. Selon la jurisprudence de la Cour, la disposition en question ne vise pas seulement la discrimination directe, mais aussi la discrimination indirecte<sup>13</sup>.
53. À la connaissance de la Commission, la Cour n'a pas encore examiné à ce jour un problème tel que celui soulevé dans la présente affaire – en particulier en rapport avec la liberté d'établissement –, à savoir une législation nationale relative au calcul de l'impôt dont il est affirmé qu'elle est *de facto* discriminatoire pour les entreprises dont la situation comporte un élément transfrontière.
54. Néanmoins, la jurisprudence de la Cour relative à l'article 110 du TFUE donne des indications utiles sur ce point. La Commission renvoie en particulier à cet égard à l'affaire *Humblot* (C-112/84)<sup>14</sup> et à l'affaire *Feldain* (C-433/85)<sup>15</sup>.
55. L'examen des arrêts rendus dans ces affaires révèle que les règles relatives au calcul de l'impôt doivent être considérées comme indirectement discriminatoires lorsque:
- le calcul de l'impôt aboutit à un résultat désavantageux dans les situations comportant un élément transfrontière<sup>16</sup> et

---

<sup>13</sup> Voir l'arrêt du 22 mars 2007, *Talotta* (C-383/05, Rec. 2007, p. I-02555, point 32).

<sup>14</sup> Rec. 1985, p. 1367.

<sup>15</sup> Rec. 1987, p. 3521.

<sup>16</sup> Voir les points 13 et 14 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Humblot* et les points 13 à 15 de l'arrêt rendu dans l'affaire *Feldain*.



– ce résultat ne s’explique pas par des raisons objectives<sup>17</sup>.

56. S'agissant de la présente affaire, la Commission tire de ces critères généraux les conclusions suivantes.

### 3.2.1. *Traitement désavantageux dans les situations comportant un élément transfrontière*

57. La requérante estime que le système hongrois de l’impôt spécial sur le commerce de détail pénalise davantage les entreprises appartenant à des chaînes de commerce de détail mais fonctionnant «selon leur propre modèle d’entreprise» que les opérateurs concurrents organisés en réseau de franchise. Selon l’interprétation de la Commission, c’est la raison principale pour laquelle les opérateurs économiques du commerce de détail sous propriété étrangère sont supposément pénalisés davantage que ceux qui sont sous propriété hongroise.

58. La Commission rappelle que, dans la législation hongroise, le calcul de l’impôt est défini d’une telle manière qu’il mène à des résultats différents en fonction du modèle d’entreprise appliqué.

59. Dans le cas du réseau de franchise, tous les points de vente au détail fonctionnent en général comme des unités autonomes, et il n’y a pas de relation de propriété avec le franchiseur. Dans l’application de l’impôt spécial du commerce de détail, cela veut dire, pour chaque franchisé, que le taux d’imposition à appliquer dépend uniquement du chiffre d’affaires propre à chaque unité.

60. La situation est différente si les divers points de vente sont détenus par une seule entreprise ou par des assujettis entretenant des relations d’entreprise liée. Dans ce cas de figure, le taux d’imposition à appliquer est déterminé sur la base du chiffre d’affaires total réalisé par les assujettis liés avec leurs activités de commerce de détail.

61. Dans une situation où l’activité de commerce de détail sous propriété hongroise s’exerce en général selon le modèle de franchise, alors que l’activité de commerce de détail sous propriété étrangère est pratiquée en majeure partie par des groupes propriétaires de leurs points de vente, la méthode définie à l’article 7 de la loi sur l’impôt spécial aboutit nécessairement à un résultat qui pénalise davantage ces derniers étant donné la totalisation de

---

<sup>17</sup> Voir le point 15 de l’arrêt rendu dans l’affaire *Humblot* et les points 11 et 16 de l’arrêt rendu dans l’affaire *Feldain*.

tous les chiffres d'affaires de commerce de détail des assujettis entretenant des relations d'entreprise liée. L'une des conséquences en est notamment que les réseaux, bien que réalisant le même chiffre d'affaires total, ne sont pas imposés au même taux lorsque, à cause de l'agrégation du chiffre d'affaires des assujettis liés, ceux-ci dépassent un ou plusieurs seuils définis à l'article 5 de ladite loi, ce qui autrement n'aurait pas lieu.

62. À cet égard, il faut noter que la loi sur l'impôt spécial s'applique à toutes les activités de commerce de détail en magasin; autrement dit, l'agrégation du chiffre d'affaires issu du commerce de détail, réalisé par les assujettis liés, concerne *tous les sous-secteurs du commerce de détail*. Par conséquent, l'effet discriminatoire pénalisant les entreprises sous propriété étrangère d'un sous-secteur donné peut être causé ou intensifié par la situation dans un autre sous-secteur.
63. Les effets de l'agrégation mentionnés ci-dessus se manifestent le plus dans les cas où le chiffre d'affaires cumulé est supérieur à 100 milliards de HUF (approximativement 364 000 000 EUR). Tandis que le chiffre d'affaires inférieur à cette limite est soit exonéré d'impôt (jusqu'à un chiffre d'affaires de 500 millions de HUF), soit imposé à 0,1 % (entre 500 millions de HUF et 30 milliards de HUF) ou 0,4 % (entre 30 milliards de HUF et 100 milliards de HUF), il est imposé à un taux de 2,5 % pour la tranche qui dépasse les 100 milliards de HUF<sup>18</sup>.
64. Compte tenu de ce qui précède, la Commission en conclut que, dans des circonstances où l'activité de commerce de détail sous propriété hongroise s'exerce en général dans un système de franchise au sein duquel les points de vente de commerce de détail sont exploités par des opérateurs indépendants sans lien avec les autres entreprises du réseau, alors que la même activité sous contrôle étranger est exercée par des groupes qui sont propriétaires des points de vente, le système mis en place par la loi sur l'impôt spécial est susceptible d'exercer un effet discriminatoire sur cette dernière catégorie d'assujettis.

---

<sup>18</sup> Pour un cas quelque peu similaire, voir les arrêts rendus dans les affaires *Humblot* et *Feldain*.

### 3.2.2. *La différence de traitement peut-elle s'expliquer par des raisons objectives?*

65. Dans des cas similaires à celui soumis par la requérante, lorsque les opérateurs économiques du commerce de détail sous contrôle étranger sont moins bien traités, cela peut s'expliquer par des raisons objectives dans la mesure où la progressivité – c'est-à-dire l'augmentation du taux d'imposition parallèlement à l'importance de la base imposable – reflète l'augmentation de la capacité contributive.
66. La Commission rappelle que la base imposable définie par la loi sur l'impôt spécial est le «chiffre d'affaires net» (article 1, paragraphe 5), soit le total des chiffres d'affaires des opérateurs économiques participant à l'activité de commerce de détail. La base imposable *n'est pas* le bénéfice de l'entreprise concernée. L'impôt spécial grevant le commerce de détail ne remplace pas, il complète au contraire l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés que doivent payer de tels opérateurs économiques.
67. Dans de telles circonstances, la progressivité mentionnée ne peut être considérée comme justifiée que si on peut supposer que
- le chiffre d'affaires plus élevé reflète une capacité contributive plus élevée pour chaque unité de chiffre d'affaire au-dessus des seuils définis par le législateur hongrois,
  - cette capacité contributive augmente d'une façon exponentielle en particulier en ce qui concerne les unités de chiffre d'affaires situées au-dessus du seuil de 100 milliards de HUF.
68. La Commission est d'avis que cette hypothèse n'est pas justifiée.
69. Fondamentalement, le chiffre d'affaires reflète *les valeurs économiques reçues* pour les biens ou services fournis par une entreprise donnée, et non pas *les valeurs économiques finalement conservées* par l'entreprise. Cette dernière catégorie n'est reflétée que par le bénéfice, qui *prend également en compte les coûts engagés*.
70. Par conséquent, en affirmant que l'augmentation du chiffre d'affaires en fonction des tranches définies par le législateur conduirait à l'augmentation de la capacité contributive, le législateur suppose aussi que le coût unitaire diminue dans chaque tranche. Or rien ne le prouve. Même si le chiffre d'affaires plus élevé peut, dans certains cas, s'accompagner d'économies d'échelle, cela ne signifie pas qu'un chiffre d'affaires spécifique supérieur à un certain seuil traduit forcément une marge bénéficiaire accrue.

71. En fonction de la situation concurrentielle prévalant sur le marché, il peut arriver que les coûts unitaires moins élevés – dans la mesure où ceux-ci caractériseraient effectivement les sociétés à chiffre d'affaires plus élevé, ce qui reste à prouver – soient uniquement synonymes de prix à l'unité moins élevés et non de marge bénéficiaire accrue.
72. Les deux autres caractéristiques du système défini par la loi sur l'impôt spécial indiquent, elles aussi, que les effets dont se plaint la requérante ne sont pas objectivement justifiables.
73. Premièrement, il est très improbable que l'agrégation des chiffres d'affaires de commerce de détail réalisés par *les assujettis entretenant des relations d'entreprise liée* – qui exercent parfois leur activité dans des sous-secteurs très différents – donne une image exacte de la capacité contributive liée aux unités de chiffre d'affaires réalisées par une entreprise donnée, appartenant au groupe.
74. Deuxièmement, rien ne prouve que la forte augmentation du taux d'imposition dans le cas d'un chiffre d'affaires supérieur au seuil de 100 milliards de HUF aille de pair – compte tenu du contexte économique – avec une augmentation aussi radicale de la capacité contributive.
75. Lorsque la juridiction nationale examinera la situation à la lumière des critères ci-dessus – en tenant compte du fait que le bénéfice représente une référence fiable quant à la capacité contributive –, il sera utile qu'elle compare d'une part la charge fiscale des entreprises sous contrôle étranger, d'autre part celle des opérateurs économiques sous propriété hongroise, avec leur bénéfice avant impôts. S'il n'existe pas de parallèle entre les deux, cela confirmera en substance que le traitement discriminatoire réservé à la première catégorie – contesté par la requérante – n'est pas objectivement justifiable.
76. Il faut également prêter attention aux intentions qui sous-tendent la réglementation. Or il appert du débat parlementaire (qui s'est déroulé au sein de la commission budgétaire et lors de l'assemblée plénière) ayant entouré l'adoption de la réglementation ainsi que de la presse et des entretiens télévisés que l'intention de la coalition gouvernementale était de privilégier les entreprises sous contrôle hongrois face aux entreprises multinationales.

77. Lors du débat sur l'impôt spécial devant la commission parlementaire et en assemblée plénière, M. Balázs LENHARDT, député du «Jobbik» a dit par exemple: *«Le Jobbik, comme cela a été dit, est d'accord avec la conception de la proposition de loi. Comment pourrions-nous ne pas être d'accord quand c'est notre parti qui a fait de l'imposition des multinationales l'un des principaux slogans de la campagne pour les élections européennes de l'an dernier! Or l'idée sous-jacente est bien celle-là.»* Bien que le Jobbik ne fasse pas partie du gouvernement hongrois, la déclaration ci-dessus révèle en tout cas l'intention sous-jacente de la réglementation examinée et les effets que l'un des partis du parlement hongrois lui prête.
78. Dans la droite ligne de cette déclaration, M. Sándor ARNÓTH, député du Fidesz, décédé entretemps, a dit dans son intervention: *«...on va empiéter sur les multinationales.»*<sup>19</sup>
79. En outre, dans son interview du 18 octobre 2010 lors de l'émission intitulée Mokka sur la chaîne de télé TV2, l'un des deux initiateurs de la loi, M. János LÁZÁR, également chef du groupe parlementaire du parti au gouvernement, a déclaré que *«avec ces mesures, on pourra par exemple améliorer la compétitivité des petits commerçants et diminuer le handicap concurrentiel qui les caractérise depuis des années face aux multinationales.»* Il a ajouté: *«...si le taux unique de 16 % de l'impôt sur le revenu des personnes physiques est mis en place en Hongrie, cela représentera plus de 300 milliards de HUF rien que pour l'année à venir, qui resteront dans la poche des gens qui pourront économiser ou dépenser cet argent. On aura donc toujours besoin de vendeurs pour vendre les produits. Cependant, il n'est pas certain que ce soit Tesco qui les emploiera, il se peut que ce soit les petits chez qui le chiffre d'affaires augmentera.»*<sup>20</sup>
80. Il en résulte que l'intention concrète des autorités hongroises était de désavantager les entreprises détenues par des étrangers. Bien que cet aspect ne soit pas d'une importance décisive en soi, il étaye les affirmations de la requérante selon lesquelles l'impôt en question est discriminatoire pour les opérateurs économiques du commerce de détail sous contrôle étranger.

---

<sup>19</sup> Débats en commission parlementaire et en session plénière sur la loi n° XCIV de l'an 2010 sur l'impôt spécial grevant certains secteurs, [www.mkogy.hu](http://www.mkogy.hu).

<sup>20</sup> Interview diffusée le 18 octobre 2010 dans l'émission Mokka sur la chaîne de télévision TV2 (17:26:58–17:35:52) [www.imedia.hu](http://www.imedia.hu)

### 3.3. Justification

81. Aucun des motifs (intérêt général, sécurité publique ou santé publique) mentionnés spécifiquement dans le TFUE ne justifie la discrimination en question. Il ne semble pas exister de raison impérieuse d'intérêt général qui justifierait la réglementation hongroise en question. La protection de l'économie du pays ne peut notamment pas être considérée comme un tel intérêt à la lumière de la jurisprudence constante<sup>21</sup>.

### 3.4. Conclusion

82. Selon la Commission, les critères développés en haut doivent servir à apprécier la compatibilité de la loi sur l'impôt spécial avec la liberté d'établissement. Dans la procédure au principal opposant la requérante et l'administration fiscale en tant que partie défenderesse, la constatation des faits relève par principe de la compétence de la juridiction nationale. Cela s'applique plus spécifiquement pour ce qui est du point de savoir si le calcul de l'impôt conformément à ladite loi pénalise *effectivement* davantage les entreprises détenues par des étrangers en comparaison avec les opérateurs économiques du commerce de détail qui sont sous contrôle hongrois, et si ce résultat reflète seulement la plus grande capacité contributive de la première catégorie – et est donc objectivement justifié – ou s'il constitue une discrimination indirecte<sup>22</sup>.

## 4. PROPOSITION DE REPONSE

83. Eu égard aux faits et aux considérations de droit qui précèdent, la Commission a l'honneur de proposer à la Cour de répondre aux questions préjudicielles du Székesfehérvári Törvényszék comme suit:

**L'article 49 du TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation fiscale comme celle examinée dans la procédure au principal dans la mesure où le calcul de l'impôt pénalise davantage les entreprises sous contrôle étranger par rapport aux**

---

<sup>21</sup> Voir l'arrêt du 6 juin 2000, *Verkooijen* (C-35/98, Rec. 2000, p. I-04071, points 47 et 48).

<sup>22</sup> Comme nous l'avons mentionné plus haut, la Commission a adopté le 21 novembre 2012 un avis motivé sur l'impôt sur l'activité de commerce de détail en magasin, prévu par la loi n° XCIV de 2010, article 2, point a), en prenant en considération la méthode de calcul de l'impôt et les faits disponibles.

**opérateurs économiques du commerce de détail sous contrôle hongrois et que ce résultat ne reflète pas – sur la base de raisons objectives – une plus grande capacité contributive de la première catégorie.**

Walter MÖLLS

TALABÉR-RITZ Klára

Agents de la Commission