

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

Mme ELEANOR Sharpston

présentées le 17 décembre 2009 (1)

Affaire C-96/08

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft

contre

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály

[demande de décision préjudicielle formée par le Pest Megyei Bíróság (Hongrie)]

«Fiscalité – Liberté d'établissement – Calcul d'un prélèvement sur la base des coûts salariaux du personnel employé, y compris celui employé dans une succursale établie dans un autre État membre»

1. La présente affaire soulève deux questions délicates. La première est celle de savoir dans quelle mesure le traité CE limite la compétence des États membres en matière de fiscalité directe (2). La seconde a trait au rôle revenant à la Cour dans l'élimination de la double imposition (3). Le Pest Megyei Bíróság (cour du comitat de Pest, Hongrie) cherche à savoir si les articles 43 CE et 48 CE interdisent aux autorités fiscales hongroises de recouvrer une «contribution à la formation professionnelle» (ci-après la «contribution») calculée sur la base des coûts salariaux, en prenant en compte le nombre de salariés, y compris ceux employés dans une succursale établie dans un autre État membre, où la société s'acquitte des impôts et des contributions dus au titre desdits salariés.

Cadre juridique

Le traité CE

2. L'article 43 CE interdit les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre. L'article 48 CE prévoit que cette interdiction vaut également à l'égard des sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, de sorte qu'il convient de les assimiler à cet égard aux personnes physiques ressortissantes des États membres (4).

La convention bilatérale

3. La convention entre la République de Hongrie et la République tchèque tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la

fortune (5) (ci-après la «convention bilatérale») régit, ainsi que cela ressort de son titre même, à la fois la perception d'impôts et l'évasion fiscale dans les cas où des personnes physiques ou morales sont susceptibles d'être assujetties à un impôt dans les deux États contractants.

4. Les articles 1 et 2 de la convention bilatérale (6) prévoient que la convention bilatérale s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un des États contractants ou des deux, ainsi qu'aux impôts sur le revenu et sur la fortune, en ce compris les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises.

La législation hongroise pertinente

5. Parmi les objectifs énoncés à l'article 1 de la loi n° LXXXVI de 2003, relative à la contribution à la formation professionnelle et aux aides à l'amélioration de la formation, figure celui de permettre aux personnes d'acquérir des qualifications reconnues par les autorités hongroises qui sont nécessaires à l'exercice, en tant que salarié, d'une activité ou d'une profession.

6. L'article 2 de cette loi impose aux sociétés dont le siège social est situé en Hongrie d'acquitter la contribution. Les personnes morales dont le siège est situé à l'étranger sont également tenues d'acquitter la contribution si elles disposent en Hongrie d'une succursale.

7. Selon l'article 3 de cette même loi, la base de calcul de la contribution est constituée par les coûts salariaux calculés selon la législation hongroise (loi n° C de 2000 relative à la comptabilité).

8. Une société qui choisit d'acquitter la contribution directement auprès des autorités fiscales est tenue d'exécuter son obligation en totalité. Toutefois, l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la loi n° LXXXVI octroie aux sociétés la possibilité d'opter en faveur d'un certain nombre de modalités qui réduisent le montant brut de leur obligation (ci-après le «régime d'exécution par équivalent»). Quatre possibilités s'offrent à une société qui souhaite faire usage du régime d'exécution par équivalent: i) conclure un accord de coopération avec un établissement d'enseignement supérieur satisfaisant aux conditions de la loi n° LXXVI de 1993, relative à la formation professionnelle; ii) conclure un «contrat d'apprentissage» à des fins de formation pratique comportant un «stage en entreprise» suivi d'une période d'enseignement dans un établissement d'enseignement professionnel; iii) octroyer une aide au développement à un établissement de formation professionnelle et iv) conclure un contrat avec une institution agréée en vue de la formation de ses propres salariés (7).

Procédure au principal et question préjudicielle

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft (ci-après «CIBA») est une société dont le siège social est situé en Hongrie, exerçant des activités dans le secteur de la chimie. Elle dispose d'une succursale en République tchèque qui emploie une partie de son personnel. CIBA s'acquitte en République tchèque des impôts et des contributions dus au titre des salariés employés dans cet État.

10. L'autorité fiscale hongroise, l'Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (ci-après l'«APEH»), a procédé à un contrôle fiscal auprès de CIBA portant sur les exercices 2003 et 2004. Sur la base de ce contrôle, l'APEH a constaté une insuffisance de la déclaration fiscale effectuée par CIBA pour les exercices en question. Cela s'explique par le fait que CIBA n'a pas tenu compte de l'intégralité de ses coûts salariaux en Hongrie, ainsi que de ceux de sa succursale en République tchèque, aux fins du calcul du montant de la contribution à acquitter.

11. CIBA a saisi le Pest Megyei Bíróság d'un recours dirigé contre la décision de l'autorité fiscale en se prévalant du fait qu'elle s'était déjà acquittée en République tchèque d'une

contribution analogue à la contribution hongroise à la formation professionnelle, en ce qui concerne les salariés employés dans cet État (8).

12. Le Pest Megyei Bíróság a considéré que, conformément à la législation nationale, CIBA devait acquitter la contribution aussi bien pour les salariés employés par sa succursale en République tchèque que pour ceux employés en Hongrie. Bien que la juridiction nationale ait constaté que, au cours de la période allant du 1er avril 2000 au 22 avril 2006, CIBA s'était effectivement acquittée, en République tchèque, de cotisations de sécurité sociale et de la contribution étatique à l'emploi, elle a estimé que le paiement de la contribution hongroise n'entrait pas dans le champ d'application de la convention bilatérale.

13. La juridiction de renvoi a néanmoins suspendu la procédure et saisi la Cour de la question préjudicielle suivante:

«Une disposition en vertu de laquelle une société commerciale dont le siège social est situé en Hongrie est tenue de verser la contribution à la formation professionnelle, même dans le cas où elle emploie des salariés dans une succursale étrangère et qu'elle s'acquitte des impôts et des contributions dus au titre de ces relations de travail auprès de l'État de la succursale, apparaît-elle critiquable au regard de la liberté d'établissement visée aux articles 43 et 48 du traité CE?»

14. Des observations écrites ont été présentées au nom de CIBA, du gouvernement hongrois et de la Commission des Communautés européennes. Ces trois parties ainsi que le gouvernement du Royaume-Uni ont été entendus en leurs observations orales à l'audience.

Appréciation

15. CIBA fait valoir que l'obligation d'acquitter la contribution à la formation professionnelle est contraire au principe de liberté d'établissement depuis l'adhésion de la République de Hongrie à l'Union européenne en date du 1er mai 2004 (9). Cette obligation pénaliserait les entreprises hongroises exerçant une liberté fondamentale du traité, dès lors qu'elles seraient tenues d'acquitter à deux reprises une contribution comparable pour les mêmes salariés: aux autorités fiscales hongroises (en raison du fait que la société a son siège social en Hongrie) et aux autorités fiscales tchèques (parce que la succursale est établie en République tchèque) (10). CIBA prétend qu'il s'agit d'une restriction à la liberté d'établissement garantie par les articles 43 CE et 48 CE.

Quelle est la nature exacte de la contribution?

16. Les parties s'opposent sur le point de savoir si la contribution à la formation professionnelle constitue ou non un impôt. Or, il importe de déterminer la nature exacte de la contribution afin de savoir si elle relève de la compétence reconnue aux États membres en matière de fiscalité directe. En effet, cela conditionne la mesure dans laquelle CIBA peut se prévaloir des articles 43 CE et 48 CE au soutien de son affirmation selon laquelle le double prélèvement auquel elle est assujettie serait illégal.

17. Les gouvernements hongrois et du Royaume-Uni font valoir que la contribution à la formation professionnelle est un impôt. En conséquence, la détermination de sa base de calcul relèverait de la compétence reconnue aux États membres en matière fiscale. L'apparition d'un double prélèvement résultant de l'obligation d'acquitter à la fois la contribution à la formation professionnelle en Hongrie et un prélèvement comparable en République tchèque ne serait que la conséquence de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale. C'est pourquoi il ne pourrait s'agir d'une restriction au regard des articles 43 CE et 48 CE.

18. CIBA fait valoir que la contribution litigieuse n'est pas techniquement un impôt et que le

double prélèvement est bien constitutif d'une restriction au regard des articles 43 CE et 48 CE.

19. La Commission affirme que la contribution en question serait ce qu'elle dénomme un impôt «spécial» qui restreindrait l'exercice du droit d'établissement, dès lors que CIBA serait tenue d'acquitter un prélèvement analogue, calculé sur la base des coûts salariaux, en République tchèque. Lors de l'audience, la Commission s'est étendue sur cet aspect de son analyse, en expliquant qu'elle considérerait la contribution en question comme un impôt «spécial» en raison du lien direct qui existerait, selon elle, entre le prélèvement appliqué et les prestations octroyées par l'État: le produit du prélèvement serait spécifiquement affecté à la formation professionnelle par le gouvernement hongrois. La Commission fait valoir qu'il existe une différence par rapport, notamment, à l'impôt sur les sociétés, pour lequel il ne serait pas possible de mettre en évidence un tel lien direct entre le produit de l'impôt et son affectation éventuelle. En conséquence, la Commission invite la Cour à appliquer par analogie les principes d'ores et déjà dégagés dans le cadre de l'article 49 CE (libre prestation de services) afin d'éliminer l'entrave à la liberté de circulation.

20. Il est évident que la contribution en cause ne présente pas les mêmes caractéristiques qu'un impôt sur les sociétés ou sur le revenu, dans la mesure où elle n'est pas appliquée à une source de bénéfices ou à un revenu (11). Elle est, au contraire, calculée par rapport aux coûts salariaux, un poste de dépenses. De surcroît, elle est prélevée à une fin déterminée, à savoir le financement du régime de formation professionnelle en Hongrie.

21. Cela étant dit, et quoique la contribution soit prélevée à cette fin, CIBA n'a pas démontré (pas plus que la juridiction nationale ne l'a constaté) l'existence d'un lien direct entre l'obligation de paiement de la contribution et un quelconque service déterminé fourni par l'État à un employeur donné au bénéfice de ses salariés.

22. Dès lors, il me semble que la contribution constitue une source de financement provenant des employeurs, destinée à financer la formation professionnelle en général, sans pour autant qu'il existe de lien direct entre le montant de la contribution payée et la prestation obtenue par l'employeur pour ses propres salariés.

23. S'agissant de la contribution acquittée en République tchèque, la Cour ne dispose d'aucune information lui permettant d'apprécier sa nature.

24. La juridiction nationale a considéré que la contribution hongroise n'entraîne pas dans le champ d'application de la convention bilatérale. En conséquence (et cela nonobstant la preuve du paiement d'une contribution analogue en République tchèque), le double prélèvement n'est pas éliminé par l'effet de cette convention bilatérale à l'instar de certains autres impôts directs.

25. Aucune mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer les situations de double imposition n'a été adoptée, à ce jour, dans le cadre du droit communautaire (12). En conséquence, l'obligation de paiement de la contribution n'est pas, par elle-même, constitutive d'une violation du droit communautaire (13) et n'équivaut pas, en tant que telle, à une restriction à l'exercice de la liberté d'établissement (14).

26. Cela étant dit, la jurisprudence de la Cour admet qu'un cumul de prélèvements résultant de l'exercice parallèle par les États membres de leur compétence fiscale puisse «restreindre» les activités transfrontalières. À cet égard, je fais mienne l'analyse développée par l'avocat général Geelhoed dans l'affaire ACT (15), selon laquelle il existerait, à y regarder de plus près, deux types de «restrictions» susceptibles d'apparaître dans de telles circonstances. Le premier (qu'il a dénommé «quasi-restrictions») correspond aux restrictions découlant inévitablement de la coexistence de systèmes fiscaux nationaux. Elles donnent, sans aucun doute, lieu à des

«distorsions affectant les activités économiques dues au fait que différents systèmes juridiques doivent exister côte à côte» et, ainsi que l'a souligné l'avocat général Geelhoed, il en résulte des inconvénients ou des avantages pour les acteurs économiques (16). Le second (qu'il a dénommé «restrictions 'authentiques'») correspond à des «restrictions qui vont au-delà de ce qui découle inévitablement de la coexistence de systèmes fiscaux nationaux». Selon l'avocat général Geelhoed, «essentiellement, toutes les mesures de fiscalité directe 'authentiquement' restrictives seront aussi qualifiées, dans la pratique, de mesures directement ou indirectement discriminatoires». Il a ultérieurement opéré une distinction entre les «entraves à la liberté d'établissement résultant de disparités ou de différences entre les systèmes fiscaux de deux ou plusieurs États membres», qui, selon lui, échappent au champ d'application de l'article 43 CE, sans, pour autant, échapper au champ d'application du traité, et les «obstacles qui résultent de discriminations, qui découlent des règles d'un seul système fiscal» (17).

27. Deux approches s'opposent quant au point de savoir si la Cour devrait se prononcer en faveur de l'élimination du premier type de restrictions.

28. Ainsi, l'avocat général Geelhoed a fait valoir (en se référant à l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire Schempp (18)) que seules les restrictions «authentiques», et non les «quasi-restrictions», relevaient de l'interdiction de l'article 43 CE: «[...] lorsqu'une restriction apportée à la liberté d'établissement découle purement et simplement de la coexistence de deux administrations fiscales nationales, de disparités entre systèmes fiscaux nationaux ou de la répartition des compétences fiscales entre deux systèmes fiscaux (une quasi-restriction), elle ne doit pas relever du champ d'application de l'article 43 CE. En revanche, les 'authentiques' restrictions, soit les restrictions à liberté d'établissement qui vont au-delà de celles qui résultent inévitablement de l'existence de systèmes fiscaux nationaux, relèvent de l'interdiction de l'article 43 CE sauf si elles sont justifiées. [...] pour être visé par l'article 43 CE, *le traitement fiscal défavorable doit émaner d'une discrimination résultant des règles imposées par une autorité fiscale* et non de disparités ou de la répartition des compétences fiscales entre (deux ou plusieurs) systèmes fiscaux des États membres» (19).

29. L'autre approche consiste à soutenir que, lorsqu'un cumul de prélèvements résultant d'une double imposition implique des restrictions qui font obstacle à une activité transfrontalière, la Cour devrait appliquer par analogie sa jurisprudence en matière de libertés fondamentales afin d'éliminer ces obstacles (20). Réduite à son idée essentielle, cette argumentation revient à affirmer que *toute* entrave à l'exercice d'une liberté fondamentale est «néfaste». Si l'objectif ultime est d'établir un véritable marché unique, je perçois la force de cette argumentation. Il me semble, cependant, important de souligner qu'il n'existe actuellement aucune règle générale de droit communautaire déterminant l'État membre compétent en matière fiscale dans de telles circonstances. Ainsi que la Cour l'a indiqué dans l'affaire Saint-Gobain ZN (21), en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions, dans le respect des règles communautaires.

30. J'estime que la contribution hongroise ici en cause ne constitue pas une «quasi-restriction» découlant de la coexistence de deux systèmes fiscaux nationaux. Il est clair que la question de l'approche à retenir par la Cour pour appréhender les restrictions découlant de l'existence même d'une double imposition est aussi délicate qu'importante. Il ne me semble toutefois pas nécessaire que la Cour se prononce sur ce point en vue de trancher la présente affaire.

31. Il me paraît suffisant, en l'espèce, de prendre comme point de départ la description faite par l'avocat général Geelhoed de ce qu'il a dénommé les «restrictions 'authentiques'», à savoir les

«restrictions qui vont au-delà de ce qui découle inévitablement de la coexistence de systèmes fiscaux nationaux, qui relèvent du champ d'application de l'article 43 CE» (22).

Identification de la restriction aux fins des articles 43 CE et 48 CE

32. La Commission aborde le problème en se demandant si l'*obligation* d'acquitter la contribution en Hongrie et l'existence d'un prélèvement équivalent en République tchèque suffisent pour conclure à une violation du droit communautaire. Elle fait valoir que cette obligation découragerait les entreprises hongroises d'établir des succursales à l'étranger, puisque les entreprises n'exerçant pas leur liberté d'établissement à l'étranger ne seraient pas soumises à une double obligation d'acquitter la contribution et son équivalent. Tout en reconnaissant que l'existence d'une double imposition ne constituait pas, à elle seule, une violation de l'article 43 CE, la Commission invite la Cour à appliquer par analogie l'argumentation suivie dans les affaires *Arblade e.a.* (23).

33. Les affaires *Arblade e.a.* concernaient deux entreprises établies en France, mais réalisant des travaux de construction en Belgique, qui avaient temporairement détaché des membres de leur personnel français en Belgique. À l'initiative des autorités belges, elles ont fait l'objet de poursuites en raison de manquements à la législation belge en matière de sécurité sociale (24). La Cour a considéré qu'«[u]ne réglementation nationale qui oblige l'employeur, agissant en qualité de prestataire de services au sens du traité, à verser des cotisations patronales au fonds de l'État membre d'accueil, en plus des cotisations qu'il a déjà versées au fonds de l'État membre où il est établi, constitue une restriction à la libre prestation des services. En effet, une telle obligation entraîne des frais et des charges administratives et économiques supplémentaires pour les entreprises établies dans un autre État membre, de sorte que ces dernières ne se trouvent pas sur un pied d'égalité, du point de vue de la concurrence, avec les employeurs établis dans l'État membre d'accueil et qu'elles peuvent ainsi être dissuadées de fournir des prestations dans l'État membre d'accueil» (25).

34. Dans la présente affaire, la Commission fait valoir que l'obligation d'acquitter la contribution en Hongrie et un prélèvement analogue en République tchèque entraîne des frais et des charges administratives et économiques supplémentaires pour une entreprise telle que CIBA. Lors de l'audience, la Commission a développé cet argument en expliquant que, lorsqu'une contribution était destinée au financement d'une prestation spécifiquement définie, il existait un lien direct entre le paiement de la contribution et cette prestation. En conséquence, selon la Commission, la Hongrie ne saurait imposer à une société une contribution qui vise des activités exercées en République tchèque, l'État membre d'accueil, parce qu'il n'appartiendrait pas à la Hongrie, l'État d'origine, d'octroyer la prestation en question en République tchèque.

35. Je ne pense pas que la Cour devrait répondre favorablement à l'invitation de la Commission d'appliquer par analogie l'argumentation suivie dans les affaires *Arblade e.a.*

36. En premier lieu, je n'admets pas l'idée selon laquelle la nature de l'obligation de cotisation aux régimes de «timbres» pesant sur l'employeur dans les affaires *Arblade e.a.* serait comparable à l'obligation d'acquitter la contribution pesant sur CIBA. Dans les affaires *Arblade e.a.*, il existait un lien direct potentiel entre le paiement de la contribution en cause (la cotisation aux régimes de «timbres») et l'octroi (éventuel) d'un avantage social par la Belgique aux salariés pour lesquels le paiement avait été effectué (26). Toutefois, les salariés en question n'étaient que *temporairement* détachés en Belgique par leurs employeurs établis en France. En conséquence, ils bénéficiaient d'ores et déjà d'une protection au titre du régime français de sécurité sociale du fait des contributions versées par leurs employeurs aux autorités françaises. Imposer à leurs employeurs de néanmoins acquitter des contributions de sécurité sociale en Belgique a donc, à juste titre, été considéré comme entraînant des frais et des charges économiques supplémentaires qui, lorsque

ces employeurs cherchent à agir en qualité de prestataires de services, les défavoriseraient, du point de vue de la concurrence, par rapport aux employeurs belges (qui n'auraient qu'à acquitter les contributions belges, en ce qui concerne leurs salariés) (27).

37. En l'espèce, il n'existe aucun lien direct analogue entre le paiement de la contribution et la prestation fournie à un salarié déterminé (28). CIBA n'acquitte pas de cotisations de sécurité sociale aux autorités hongroises au titre de ses salariés tchèques (ou même au titre de ses salariés hongrois) afin d'assurer que chaque salarié puisse percevoir une prestation déterminée servie par l'État hongrois. Au contraire, CIBA est tenue d'acquitter un impôt en Hongrie, qui est perçu aux fins de la formation professionnelle des salariés hongrois *en général*. Cette situation est donc différente de celle qui prévalait dans les affaires Arblade e.a.

38. En deuxième lieu, je discerne une restriction «découl[a]nt des règles [fiscales] d'un seul système» différente de celle décrite par la Commission.

39. Il est de jurisprudence constante que doivent être considérées comme des restrictions toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement (29). Dans l'arrêt Hartlauer (30), la Cour a confirmé que ce principe valait aussi dans les affaires dans lesquelles aucune discrimination tenant à la nationalité n'était alléguée. Même si, selon leur libellé, les articles 43 CE et 48 CE visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, ils s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation (31).

40. La présente affaire soulève une question nouvelle, dans la mesure où il n'est pas demandé à la Cour d'examiner une question classique d'inégalité de traitement fiscal, par exemple celle de savoir s'il y a lieu de prendre des mesures correctrices en cas de double imposition économique résultant d'une différence de traitement fiscal entre revenus nationaux et revenus d'origine étrangère (32).

41. Selon moi, l'examen de la législation hongroise fait apparaître une restriction découlant des règles d'un seul système fiscal, qui joue manifestement au détriment de toute société cherchant à exercer le droit qu'elle tire de la liberté d'établissement. Je perçois le désavantage comme résultant du fait que la société qui cherche à s'établir à l'étranger doit prendre en compte son obligation d'acquitter un impôt dans son État membre d'origine partiellement sur la base des coûts salariaux afférents au personnel qu'elle emploie dans l'État membre d'accueil. Cette obligation est susceptible de s'ajouter (comme en l'espèce) à une obligation d'acquitter un prélèvement analogue dans l'État membre dans lequel la société établit une succursale. Enfin, la société risque de ne pas pouvoir faire usage du régime d'exécution par équivalent (33) afin de diminuer la charge du paiement de la contribution dans son État membre d'origine (la Hongrie). Ce dernier point implique une interprétation de la législation hongroise qui, bien entendu, relève en fin de compte de la compétence de la juridiction nationale.

42. La législation hongroise impose à une société hongroise d'acquitter la contribution à la fois au titre de son propre personnel employé en Hongrie et au titre de celui employé par sa succursale tchèque. Il lui est loisible de faire usage du régime d'exécution par équivalent, comme toute autre société établie en Hongrie, en ce qui concerne ses salariés en Hongrie. En revanche, il semble qu'elle ne puisse pas recourir à des modalités analogues d'exécution par équivalent en République tchèque, en ce qui concerne les salariés employés dans cet État, puisque toutes les modalités d'exécution par équivalent doivent se conformer à la législation hongroise (34). En conséquence, soit elle devra payer l'entière contribution au titre du personnel employé en République tchèque (en perdant de la sorte le bénéfice du régime d'exécution par équivalent permettant de financer une formation plus pertinente au regard de ses besoins commerciaux

spécifiques et de réduire sa dette fiscale totale), soit, ayant pris pour ces salariés des dispositions *en Hongrie* dans le cadre du régime d'exécution par équivalent, elle devra supporter les frais et charges additionnels pour faire venir de République tchèque en Hongrie les salariés employés en République tchèque et les héberger en Hongrie de façon à ce qu'ils puissent bénéficier de la formation qu'elle a contribué à financer.

43. La République de Hongrie fait valoir que, en vertu de sa législation, toutes les sociétés sont traitées de la même manière, y compris celles qui disposent de succursales à l'étranger, de sorte qu'il n'y aurait aucune discrimination. Elle souligne, également, qu'il est loisible à CIBA (tout comme à une société établie uniquement en Hongrie) de réduire le montant brut de son obligation en faisant usage du régime d'exécution par équivalent.

44. Si cette objection est incontestablement exacte, il n'en demeure pas moins qu'elle est, à mes yeux, inopérante.

45. Une société qui souhaiterait faire usage du régime d'exécution par équivalent devrait se conformer aux dispositions spécifiques de la législation hongroise qui prévoit les quatre possibilités d'exécution par équivalent. Examinons brièvement, tour à tour, chacune de ces possibilités.

46. La possibilité sous i) consiste à conclure un accord de coopération avec un établissement d'enseignement supérieur satisfaisant aux conditions de la loi n° LXXVI de 1993, relative à la formation professionnelle. Cette loi semble être rédigée de façon à ce que seul un établissement hongrois d'enseignement supérieur soit en mesure de satisfaire à ses exigences et puisse donc convenir comme partenaire aux fins de la conclusion d'un tel accord de coopération.

47. La possibilité sous ii) consiste à conclure un «contrat d'apprentissage» à des fins de formation pratique comportant un «stage en entreprise» suivi d'une période d'enseignement dans un établissement d'enseignement professionnel. Il ne ressort pas clairement du dossier si le stage initial pourrait avoir lieu dans des locaux situés en République tchèque plutôt qu'en Hongrie. En tout état de cause, il semble qu'au moins la deuxième partie de cette modalité d'exécution doive se dérouler dans un établissement d'enseignement professionnel agréé par les autorités hongroises. Cela serait susceptible d'exclure le recours à un établissement d'enseignement professionnel situé en République tchèque.

48. La possibilité sous iii) consiste à octroyer une aide au développement à un établissement de formation professionnelle. Il ressort des pièces du dossier que cette possibilité n'est ouverte qu'à l'égard des établissements situés en Hongrie.

49. Enfin, la possibilité sous iv) implique pour la société en question de conclure un contrat avec une institution agréée en vue de la formation de ses propres salariés. Dans ce cas également, il ressort des pièces du dossier qu'une «institution agréée» désigne une institution agréée en vertu de la législation hongroise. À supposer même qu'une telle institution soit disposée à conclure un contrat en vue de la formation du personnel de CIBA employé en République tchèque, et que la législation hongroise le permette, il semble probable que l'institution en question facturerait une telle prestation à un tarif supérieur à celui applicable à une formation équivalente réalisée en Hongrie.

50. Il apparaît donc possible de considérer que le régime d'exécution par équivalent est essentiellement possible uniquement si la société fait appel à une institution hongroise, à titre de partenaire de formation. Il me semble que cela prive, en pratique, une société, dont les activités ont un caractère transfrontalier, de la possibilité de faire usage du régime d'exécution par équivalent à l'égard des membres de son personnel employés dans un autre État membre.

51. En définitive, cependant, c'est à la juridiction nationale (qui a l'avantage de bénéficier d'un accès plus complet à la législation nationale pertinente) de rechercher si a) la législation hongroise permettrait à CIBA de faire usage d'une des quatre possibilités ouvertes dans le cadre du régime d'exécution par équivalent, en faisant appel à un partenaire de formation en République tchèque plutôt qu'en Hongrie, et, si tel est le cas, si b) les coûts d'une telle modalité seraient comparables aux coûts résultant du recours au régime d'exécution par équivalent lorsque le partenaire de formation opère en Hongrie.

52. Si mon analyse est exacte, une société telle CIBA subit au moins trois inconvénients (liés les uns aux autres) par rapport à une société qui n'exerce ses activités qu'en Hongrie. Premièrement, elle ne bénéficie pas de la possibilité de choisir de financer une formation spécifique destinée au personnel qu'elle emploie en République tchèque et présentant une utilité directe au regard de ses besoins commerciaux, plutôt que d'être tenue d'acquitter la totalité de la contribution, de sorte qu'elle jouit d'une flexibilité moindre dans ses choix stratégiques. Deuxièmement, après avoir acquitté la contribution (dont le produit sera affecté de manière générale à l'amélioration du niveau de formation de la main-d'œuvre hongroise), elle continuera à devoir s'interroger sur l'opportunité de financer *en sus* des formations destinées à améliorer le niveau de formation de ses propres salariés. Considéré sous cet angle, elle risque de devoir payer au final non seulement deux contributions à la formation (en vertu des législations hongroise et tchèque), mais également une somme supplémentaire pour des formations adaptées à ses métiers (ce qui ne serait généralement pas le cas d'une société établie uniquement en Hongrie et qui serait en mesure de faire usage du régime d'exécution par équivalent). Troisièmement, si elle fait effectivement usage du régime d'exécution par équivalent afin de mettre en place des formations en Hongrie pour son personnel tchèque, elle devra alors accepter de prendre en charge les charges administratives et les frais additionnels liés au transport des membres de son personnel tchèque en Hongrie pour participer au programme de formation, ainsi qu'à leur hébergement et leurs besoins courants durant leur séjour en Hongrie.

53. Je parviens donc à la conclusion que la manière dont la contribution est imposée, qui découle directement de la législation d'un seul État membre, à savoir la République de Hongrie, aboutit à une restriction, car elle rend moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement (35).

54. Une telle restriction à la liberté d'établissement peut être admise si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général qui soient propres à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qui n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (36).

55. Le gouvernement hongrois n'a pas cherché à invoquer un quelconque motif justificatif dans ses observations écrites. Lors de l'audience, lorsqu'il lui a été expressément demandé s'il souhaitait présenter des observations sur une éventuelle justification, il n'a pas fait usage de la possibilité qui lui était offerte.

56. En conséquence, je propose à la Cour de conclure à l'existence d'une restriction à la liberté d'établissement pour laquelle aucune justification n'a été invoquée.

Conclusion

57. J'estime, par conséquent, que la Cour devrait répondre comme suit à la question qui lui a été posée par le Pest Megyei Bíróság:

«Calculer le montant à prélever d'une contribution à la formation professionnelle sur la base des coûts salariaux du personnel d'une société incluant des salariés qu'elle emploie dans une succursale établie dans un autre État membre (nonobstant le fait que la société s'acquitte dûment des impôts et des contributions dus au titre de ces relations de travail également auprès de l'État dans lequel la succursale est située) constitue une restriction au sens des articles 43 CE et 48 CE, dès lors qu'elle rend moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement.»

1 – Langue originale: l'anglais.

2 – Voir arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29 et jurisprudence citée), et, plus récemment, arrêt du 6 décembre 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rec. p. I-10451, point 28 et jurisprudence citée).

3 – En ce qui concerne les impôts sur le revenu, la double imposition peut être définie comme étant soit juridique (double imposition du même revenu auprès du même contribuable), soit économique (double imposition du même revenu auprès de deux contribuables différents – par exemple, les mêmes bénéfices sont imposés tout d'abord auprès de la société au titre de l'impôt sur les sociétés et ensuite auprès de l'actionnaire au titre de l'impôt sur le revenu). Voir conclusions de l'avocat général Geelhoed dans l'affaire Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, points 4 et 5, où ces notions sont exposées (arrêt du 12 décembre 2006, C-374/04, Rec. p. I-11673, ci-après l'«arrêt ACT»).

4 – Voir, par exemple, arrêt du 18 juin 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, non encore publié au Recueil, point 37).

5 – Signée à Prague le 14 janvier 1993; cette convention est donc antérieure à l'adhésion des États membres contractants à l'Union européenne.

6 – La convention bilatérale a été ratifiée en Hongrie par la loi n° XCIII de 1996.

7 – J'ai résumé les principales dispositions des articles 1 et 4, paragraphes 1 et 2, de la loi n° LXXXVI de 2003, annexée aux observations écrites de CIBA. Les deux premières possibilités visées sous i) et ii) sont prévues à l'article 4, paragraphe 1, de la loi n° LXXXVI de 2003. Les deux autres possibilités visées sous iii) et iv) sont évoquées dans les observations des deux parties au principal.

8 – Conformément à la loi n° 589/1992, relative aux contributions sociales et à la politique publique de l'emploi en République tchèque.

9 – Le litige au principal dont est saisie la juridiction nationale porte sur les obligations fiscales de CIBA au titre des exercices 2003 et 2004. Il est toutefois constant qu'il ne saurait être question d'une quelconque contrariété au droit communautaire antérieurement à la date d'adhésion de la République de Hongrie à l'Union européenne. Voir arrêt du 10 janvier 2006, Ynos (C-302/04, Rec. p. I-371, points 35 et 36).

10 – Au cours de la procédure au principal, CIBA a produit une attestation faisant foi établissant le paiement d'une contribution analogue en République tchèque, dont la base est également calculée à partir des coûts salariaux. Il ressort de la législation hongroise que, si CIBA était une société tchèque sise à Prague et disposant d'une succursale à Budapest, elle serait également tenue d'acquitter la contribution litigieuse (voir ci-dessus, point 6).

11 – J'ai pris l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu comme exemples évidents d'impôts directs, puisque ces deux types d'impôts sont connus de l'ensemble des États membres.

12 – Voir arrêts *Columbus Container Services* (précité note 2, point 45), et du 14 novembre 2006, *Kerckhaert et Morres* (C-513/04, Rec. p. I-10967, point 22).

13 – La contribution à la formation professionnelle n'entre pas dans le champ d'application des mesures d'harmonisation partielle adoptées jusqu'à présent, à savoir la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6), la convention du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO L 225, p. 10) et la directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JO L 157, p. 38).

14 – Voir, par exemple, arrêt du 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rec. p. I-8061, point 50).

15 – Les points qui suivent s'inspirent de manière générale (avec reconnaissance) de l'analyse développée dans la section 4, sous a) (intitulée «Application de l'article 43 CE aux règles en matière d'impôts directs: introduction»), points 32 à 41 des conclusions de l'avocat général Geelhoed, précitées note 3.

16 – Il n'est guère surprenant que les distorsions dont résultent des avantages ne donnent guère lieu, entre le contribuable concerné et les autorités fiscales, à des litiges devant les juridictions nationales qui débouchent sur une demande de décision préjudicielle, ainsi que l'avocat général Geelhoed l'a relevé au point 38 de ses conclusions.

17 – Au point 46 de ses conclusions; voir, également, arrêt du 28 février 2008, *Deutsche Shell* (C-293/06, Rec. p. I-1129, points 28 à 30), et points 40 à 44 de mes conclusions dans cette affaire.

18 – Arrêt du 12 juillet 2005 (C-403/03, Rec. p. I-6421, point 45).

19 – Au point 55 de ses conclusions (c'est moi qui souligne).

20 – Voir, par exemple, Vanistendael, F., «Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?», *EC Tax Review* 2008/2, p. 52.

21 – Arrêt du 21 septembre 1999 (C-307/97, Rec. p. I-6161, points 56 et 57).

22 – Conclusions dans l'affaire ACT, précitée note 3, point 40.

23 – Arrêt du 23 novembre 1999 (C-369/96 et C-376/96, Rec. p. I-8453).

24 – La législation belge en question imposait, notamment, de cotiser aux régimes de «timbres-intempéries» et de «timbres-fidélité». Les observations de la Commission dans la présente affaire se concentrent, me semble-t-il, sur cet aspect des affaires *Arblade* e.a.

25 – Voir arrêt *Arblade e.a.*, précité note 23, point 50 (portant spécifiquement sur la cotisation aux régimes de «timbres-intempéries» et de «timbres-fidélité»).

26 – L'arrêt laisse à la juridiction nationale le soin de vérifier si les contributions à acquitter en Belgique assurent bien aux travailleurs concernés un avantage social réel dans cet État: voir point 53 de l'arrêt.

27 – L'idée selon laquelle les salariés «détachés» n'ont pas eu besoin et/ou n'ont pas nécessairement bénéficié de prestations additionnelles en Belgique semble sous-tendre ce raisonnement: voir points 51 à 54 de l'arrêt cité.

28 – Voir ci-dessus, point 21.

29 – Voir arrêt *Columbus Container Services*, précité note 2, point 34 et jurisprudence citée.

30 – Arrêt du 10 mars 2009 (C-169/07, non encore publié au Recueil, point 33).

31 – Arrêt du 15 mai 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, Rec. p. I-3601, points 18 et 19 et jurisprudence citée); voir, également, arrêt du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rec. p. I-7995, points 41 et 42).

32 – Voir arrêt du 15 juillet 2004, *Lenz* (C-315/02, Rec. p. I-7063), dans lequel la Cour a considéré qu'une option ouverte à l'égard de revenus de capitaux d'origine nationale en matière d'impôt sur le revenu devait également être ouverte à l'égard des revenus de capitaux originaires d'un autre État membre. Voir, également, arrêt du 14 décembre 2006, *Denkavit Internationaal et Denkavit France* (C-170/05, Rec. p. I-11949), dans lequel la Cour a considéré que les articles 43 CE et 48 CE s'opposaient à une législation nationale qui fait supporter le poids d'une imposition de dividendes à une société mère non-résidente en dispensant presque totalement les sociétés mères résidentes d'une telle imposition.

33 – Voir ci-dessus, point 8.

34 – J'examinerai cette question plus en détail ci-dessous, aux points 45 à 49.

35 – Dans mon analyse, la question de savoir si c'est la République de Hongrie ou la République tchèque qui devrait bénéficier d'une priorité en vue de prélever la contribution à la formation professionnelle ne se pose pas (contrairement à ce qui serait le cas si l'on comparait deux régimes fiscaux dans deux États membres différents). En effet, la restriction découle uniquement de la manière dont la législation hongroise est conçue.

36 – Voir arrêt *Lidl Belgium*, précité note 31, point 27.