

Affaire C-363/20**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

Le 5 août 2020

Jurisdiction de renvoi :

Fővárosi Törvényszék (Hongrie)

Date de la décision de renvoi :

Le 29 juin 2020

Partie requérante :

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

Partie défenderesse :

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék (Cour de Budapest Capitale, Hongrie)

[OMISSIS]

La juridiction de céans, dans le litige opposant [OMISSIS] **MARCAS MC Szolgáltató Zrt.** ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]), partie requérante, au [OMISSIS] **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes [OMISSIS] Budapest [OMISSIS]), partie défenderesse, concernant un recours juridictionnel dans un litige administratif en matière fiscale [OMISSIS] a rendu l'**ordonnance** suivante :

La juridiction de céans [OMISSIS] défère à la Cour les questions suivantes à titre préjudiciel :

1. Le droit à une procédure équitable, reconnu comme un principe général de droit en vertu de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte ») et les principes fondamentaux de sécurité juridique, de proportionnalité et de protection de la confiance légitime font-ils obstacle à une pratique de l'administration fiscale d'un État membre en vertu de laquelle, dans le cadre du contrôle a posteriori de la

déclaration d'un contribuable, l'administration fiscale – sans avoir constaté que le contribuable aurait enfreint une disposition concrète du droit comptable ou une disposition de droit matériel relative à l'impôt faisant l'objet du contrôle, ou sans modifier le montant de l'impôt dû par rapport au contenu de la déclaration dans les exercices concernés par l'activité économique – constate sans motivation une différence d'imposition à charge du contribuable, pour la seule raison que ledit contribuable a préparé sa déclaration non pas de la manière attendue par l'administration fiscale selon deux principes de droit fiscal parmi les principes comptables fixés par la loi sur la comptabilité de l'État membre, mais, en application d'une possibilité d'appréciation, par référence à d'autres principes qu'elle estime pertinents pour la comptabilité de son activité économique ?

2. Les articles 2, paragraphe 3, et 31 de la directive 78/660/CEE du Conseil (ci-après la « quatrième directive ») peuvent-ils, compte tenu du droit à une procédure équitable consacré à l'article 47 de la Charte ainsi que des principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de protection de la confiance légitime, reconnus comme principes généraux du droit de l'Union, être interprétés en ce sens que, lorsque l'administration fiscale, dans le cas d'une activité économique portant sur plusieurs exercices, fait application d'autres principes comptables que ceux choisis par le contribuable et procède ainsi à une comptabilisation différente dans le temps de certains éléments, qui affecte également les déclarations fiscales portant sur les exercices voisins, elle est tenue d'étendre également son contrôle aux exercices auxquels s'étend l'activité économique et qui sont ainsi affectés par les constatations faites pour les exercices qui font l'objet du contrôle ? L'administration fiscale, dans le cadre du contrôle a posteriori de la déclaration du contribuable, doit-elle prendre en compte dans l'exercice qui fait l'objet du contrôle les éléments modifiés au moyen d'une déclaration de régularisation, portant sur l'exercice précédent, ayant pour résultat la constatation d'un trop-payé dans le chef du contribuable comme conséquence du paiement de l'impôt avant la date d'échéance, ou la procédure appliquée par l'administration fiscale, en vertu de laquelle cette dernière établit une insuffisance d'imposition à charge du contribuable, en dépit de ce trop-payé, est-elle conforme aux principes énoncés ci-dessus et à l'interdiction de l'abus de droit consacré à l'article 54 de la Charte ?

3. Peut-on considérer comme une sanction proportionnée pour une éventuelle méthode de comptabilisation incorrecte la constatation d'une différence d'imposition considérée comme une insuffisance d'imposition, accompagnée d'une amende fiscale, infligée compte tenu de cette insuffisance, quand bien même cette amende ne serait que de 10 % [du montant principal], ainsi que d'intérêts de retard, alors que l'impôt qui fait l'objet du litige a été payé avant la date d'échéance et que, dans le cadre de la procédure, ce montant est resté jusqu'au bout comme un trop-payé sur le compte courant fiscal de la requérante, et qu'ainsi le Trésor public n'a pas subi de perte de recettes fiscales, et qu'il n'y a pas d'indices d'abus ? [Or. 2]

4. Le principe (de protection) de la confiance légitime peut-il être interprété en ce sens que son fondement objectif, c'est-à-dire les attentes du contribuable en relation avec les enregistrements comptables, est établi si l'administration fiscale a antérieurement procédé à un contrôle quel qu'il soit auprès du contribuable, dans le cadre duquel elle a estimé que les pièces justificatives, les livres et les registres étaient établis et tenus conformément aux prescriptions, que ce soit par l'absence de constatations spécifiques ou par son comportement implicite, ou le contribuable ne peut-il invoquer le principe de la protection de la confiance légitime que si l'administration fiscale procède à un contrôle a posteriori, s'étendant à tous les types d'impôts et taxes, de déclarations fiscales qui font naître un ou plusieurs exercices clôturés et que l'administration formule des constatations expressément positives sur la pratique comptable du contribuable[?] L'administration fiscale agit-elle conformément aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime si, dans une décision ultérieure, elle impose des conséquences fiscales pour des irrégularités dans les comptes en invoquant le caractère formel ou incomplet du contrôle antérieur ou l'absence de constatations expressément positives pour éviter d'admettre que la requérante pouvait avoir une confiance fondée dans le caractère correct de sa pratique comptable antérieure ?

[OMISSIS] [éléments de procédure de droit national]

Motivation

I. Les faits de l'affaire

La société requérante a acquis, en 2006, la propriété d'une marque qu'elle a mise à la disposition d'entreprises liées de droit portugais, en contrepartie d'une redevance, dans le cadre de contrats conclus entre 2011 et 2013. Selon ces contrats, la contrepartie pour l'usage de la marque s'élevait à un montant correspondant à 2 % des ventes nettes des agences commerciales des sociétés portugaises. Un décompte était effectué entre les parties de telle sorte que la requérante émettait des factures trimestrielles sur la base des chiffres de ventes estimés des sociétés portugaises pour le trimestre en cause, envoyés par les partenaires portugais 10 jours avant l'émission des factures, tandis que, sur les mêmes factures, la requérante corrigeait le montant à payer en tenant compte des chiffres des estimations du trimestre précédent et des chiffres des ventes réelles, en réduisant ou en augmentant le montant de la facture trimestrielle en cause de la différence entre le chiffre des estimations et le chiffre des ventes réelles. Les factures devaient être payées dans les 30 jours suivant leur émission tandis que le décompte effectif des ventes trimestrielles devait être effectué dans les 30 jours suivant la date limite de paiement.

Pour la période allant de janvier 2010 à décembre 2013, l'autorité fiscale de première instance a procédé, en vertu d'une lettre de mission du 11 mars 2014, à

un contrôle du respect par la requérante de certaines de ses obligations fiscales qui, selon le procès-verbal du contrôle [OMISSIS], du 24 juillet 2015, portait exclusivement sur les opérations liées aux redevances, et, dans le cadre de ce contrôle, des factures, des contrats, des relevés bancaires et des commandes en relation avec les opérations ont été rassemblées, ainsi que des déclarations d'impôt et des déclarations de régularisation de la requérante, tandis que les mandataires de cette dernière ont été entendus. Le contrôle s'est clôturé par des constatations selon lesquelles les documents, livres et registres étaient établis et tenus conformément aux dispositions de l'article 44, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de procédure fiscale [az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi n° XCII de 2003, relative au code de procédure fiscale)] (ci-après l'« ancien code de procédure fiscale »).

En vertu d'une lettre de mission du 18 septembre 2014 [OMISSIS] [Or. 3], l'administration fiscale a effectué un contrôle a posteriori des déclarations de la requérante pour l'exercice 2013 concernant tous les types d'impôts, taxes et subventions.

Dans sa décision du 4 avril 2016 [OMISSIS], l'autorité fiscale de premier degré a imputé une différence d'imposition de 28 732 000 HUF à la requérante, à la suite de quoi elle lui a infligé une amende fiscale de 14 366 000 HUF et des intérêts de retard pour un montant de 1 281 000 HUF.

L'administration fiscale a constaté que le demandeur tenait ses livres et registres conformément aux dispositions de l'a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (loi C de 2000 sur la comptabilité, ci-après la « loi sur la comptabilité »), mais que la méthode de comptabilisation des revenus provenant des redevances en 2013 n'était pas conforme aux principes d'exhaustivité et d'indépendance des exercices visés à l'article 15, paragraphes 2 et 7, de la loi sur la comptabilité, car la requérante avait pris en compte dans sa facture concernant le premier trimestre 2013 un montant de 961 273,09 EUR à titre d'élément réduisant les redevances, en raison du fait que, sur la base des chiffres de ventes estimé par les sociétés portugaises, elle avait émis une facture, comptabilisé des revenus et été imposée pour un montant dans la même mesure plus élevé par rapport au montant des redevances qui lui revenaient réellement pour le quatrième trimestre 2012 sur la base des chiffres de vente réels. L'administration fiscale faisait également grief à la requérante de n'avoir pas pris en compte un montant de 57 376,17 EUR à titre de redevances pour le quatrième trimestre 2013, en raison du fait que ladite requérante a facturé ce montant aux sociétés portugaises au premier trimestre 2014 en tant que différence entre les chiffres de vente estimés et les chiffres de vente réels pour le quatrième trimestre [2013]. Dès lors que le décompte de 2012 et celui du quatrième trimestre de 2013 étaient connus de la requérante avant la date d'établissement du bilan, l'administration fiscale a constaté qu'en 2013, la requérante avait comptabilisé des revenus pour un montant de 1 018 649,26 EUR inférieur à ses revenus réels et que, dès lors, en vertu des articles 15, paragraphes 2 et 7, 32, paragraphe 1, et 44, paragraphe 1, de la loi sur la comptabilité, le bénéfice avant impôt de la requérante pour l'exercice 2013 devait

être augmenté d'un montant de 302 447 152 HUF, lesquelles constatations, compte tenu de l'article 7, paragraphe 1, sous s), de l'a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (loi n° LXXXI de 1996 relative à l'impôt sur les sociétés et aux dividendes, ci-après la « loi sur l'ISoc ») entraînaient un accroissement de l'assiette d'imposition à l'impôt des sociétés de la requérante à hauteur de 151 223 000 HUF, avec pour conséquence qu'une différence d'imposition de 28 732 000 HUF devait être constatée à charge de la requérante. L'administration fiscale, en application de l'article 170, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de procédure fiscale, a constaté une insuffisance d'imposition d'un montant égal au montant de la différence d'imposition, et a par conséquent infligé à la requérante une amende fiscale égale à 50 % de ce montant et, en application de l'article 165, paragraphes 1 et 3, de l'ancien code de procédure fiscale, lui a également imposé des intérêts de retard.

À la suite de la décision de premier degré, la requérante a déposé une déclaration de régularisation* concernant la dette fiscale pour les exercices 2011 et 2012, qui a fait apparaître un montant d'impôt à payer sur les redevances inférieur de 961 273,09 EUR par rapport au montant déclaré pour l'exercice 2012. La requérante n'a demandé ni le remboursement de ce montant ni son transfert vers un autre compte courant et l'a laissé sur son compte courant fiscal* à titre de trop-payé.

La défenderesse, [OMISSIS] sur réclamation, réformant la décision de premier degré, a réduit le montant de l'amende fiscale à 10 % du montant de l'insuffisance d'imposition.

La requérante a introduit un recours contre la décision de deuxième degré et a initié une procédure de surveillance. La juridiction de céans a annulé la décision de deuxième degré pour cause de nullité et a ordonné à la défenderesse de prendre une nouvelle décision de deuxième degré.

Par sa décision [OMISSIS] du 22 août 2018, adoptée dans le cadre de la nouvelle procédure, la défenderesse a réformé la décision de premier degré en sorte que le montant de l'amende fiscale [Or. 4] a été réduit à 2 873 000 HUF tandis que les intérêts de retard ont été fixés à 88 000 HUF, la décision de premier degré étant confirmée pour le reste. Dans sa décision, la défenderesse, à titre de fondement de la réformation, a réitéré les constatations faites dans la décision [OMISSIS] adoptée dans la cadre de la procédure de surveillance, selon lesquelles la cause de la survenance d'une insuffisance d'imposition n'était pas un comportement intentionnel de la requérante, mais une mauvaise interprétation de la loi, et elle a donc fixé le montant de l'amende fiscale à 10 % du montant de l'insuffisance

* Ndt : La procédure dite d'« autocontrôle » (önellenőrzést) permet, dans les conditions définies par la loi, de déposer une déclaration équivalente à une déclaration de régularisation.

* Ndt : Compte courant tenu auprès de l'administration, sans équivalent en droit franco-belge, qui fait apparaître les flux financiers entre l'administration fiscale et le contribuable titulaire du compte.

d'imposition tout en fixant le montant des intérêts de retard au même niveau que celui de la décision adoptée dans le cadre de la procédure de surveillance.

Dans sa requête, **la requérante** invoque la violation des principes de sécurité juridique, de procédure équitable et de (protection de) la confiance légitime tout en contestant la base juridique de l'insuffisance d'imposition, de l'amende et des intérêts de retard. Selon elle, les principes de base contenus dans la loi sur la comptabilité déterminent ensemble les orientations réglementaires des obligations prescrites par la loi et l'administration fiscale a arbitrairement extrait, parmi ceux-ci, deux principes auxquels la manière par laquelle la requérante comptabilise ses opérations n'était pas conforme, et c'est des seuls principes d'exhaustivité et d'indépendance des exercices que l'administration fiscale a tiré les constatations faites à charge de la requérante alors que la méthode de cette dernière était conforme aux autres principes énumérés à l'article 15 de la loi sur la comptabilité, ce que la défenderesse a pourtant totalement ignoré. La requérante souligne qu'il n'est pas contesté qu'elle a payé avant la date d'échéance l'impôt sur les sociétés considéré comme une insuffisance d'imposition, puis qu'elle en a modifié le montant dans le cadre d'une déclaration de régularisation faite à la suite à la décision de premier degré en faisant apparaître un trop-payé pour 2012 et en laissant le montant sur le compte courant fiscal, et que, en dépit de cela, la défenderesse a constaté une insuffisance d'imposition, en violation des règles en matière de déclarations de régularisation et d'insuffisances d'imposition, et n'a considéré ce fait comme une circonstance méritant d'être considérée comme exceptionnelle qu'en ce qui concerne les intérêts de retard. L'administration fiscale a enfreint le droit en ne tenant pas compte pour l'exercice concerné de certains éléments concernant l'exercice précédent modifiés par la déclaration de régularisation, en ce que chaque exercice et chaque période faisant l'objet d'un contrôle ont une incidence les uns sur les autres et en ce que, en outre, la requérante, du fait de la déclaration de régularisation, se trouve, en vertu du droit applicable, dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait initialement rempli sa déclaration d'impôts avec le montant conforme aux attentes de la défenderesse. Il en résulte que, du fait du trop-payé à l'impôt sur les sociétés existant au moment de la date d'échéance initiale, il ne peut exister d'insuffisance d'imposition effectif dans le chef de la demanderesse pour l'exercice 2013. La requérante souligne également que, par la pratique dont il lui est fait grief par la défenderesse, elle n'a pas fait preuve d'un comportement tendant à éluder l'impôt et que cette pratique n'a eu ni pour objectif ni pour effet de porter atteintes aux recettes du Trésor public, puisqu'elle s'était acquittée de ses obligations de paiement de l'impôt avant la date d'échéance effective de celles-ci. La défenderesse a également enfreint le principe de (protection de) la confiance légitime développé par la Cour, en ce qu'il ne pouvait raisonnablement être attendu de la requérante, compte tenu des constatations des contrôles antérieurs, qu'elle modifie, sans aucune indication en ce sens, sa méthode de comptabilisation des opérations, dont l'administration fiscale ne lui avait auparavant jamais fait grief, ce dont la défenderesse a illégalement méconnu les conséquences juridiques.

La défenderesse fait valoir que les principes comptables contenus dans la loi sur la comptabilité servent de règles générales dans le cadre de l'élaboration de la politique comptable du contribuable, et qu'ils doivent donc tous être respectés dans le cadre de l'accomplissement par ce dernier de ses obligations en matière de déclaration et de comptabilité, ce qui n'implique pas que le contribuable ne saurait, par sa façon de procéder, enfreindre certains de ces principes. La disposition enfreinte dans la présente affaire est en vigueur depuis le 21 septembre 2000, de sorte que la requérante était en mesure de la connaître et de présenter et déterminer ses produits et son résultat conformément à la disposition en question. La requérante fait une approche incorrecte de l'interprétation des principes comptables et n'admet pas [Or. 5] les obligations concrètes et claires qu'elles impliquent pour le contribuable, et c'est pourquoi elle n'est pas en mesure de les concilier avec les principes du droit de l'Union qu'elle invoque. La défenderesse souligne également que le contrôle de certaines obligations fiscales visait uniquement la conformité de la présentation et de la tenue des pièces, livres et registres aux dispositions de l'article 44, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de procédure fiscale.

II. Le droit de l'Union applicable

L'article 16 de la [septième directive du Conseil du 13 juin 1983 fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité, concernant les comptes consolidés] (directive 83/349/CEE, ci-après la « septième directive ») :

« (...)

2) *Les comptes consolidés doivent être établis avec clarté et en conformité avec la présente directive.*

3) *Les comptes consolidés doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation.*

(...) »

L'article 17, paragraphe 1, de la septième directive :

« *Pour la structure des comptes consolidés, les articles 3 à 10 bis, 13 à 26 et 28 à 30 de la directive 78/660/CEE sont applicables, sans préjudice des dispositions de la présente directive et compte tenu des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés par rapport aux comptes annuels.* »

L'article 2, paragraphe 3, de la [quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés] (ci-après la « quatrième directive ») :

« Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société. »

L'article 31 de la quatrième directive contient les principes généraux de l'information financière.

« 1) Les États membres assurent que l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels se fait suivant les principes généraux suivants :

a) la société est présumée continuer ses activités ;

b) les modes d'évaluation ne peuvent pas être modifiés d'un exercice à l'autre ;

c) le principe de prudence doit en tout cas être observé et notamment :

aa) seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture du bilan peuvent y être inscrits,

bb) il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi,

cc) il doit être tenu compte des dépréciations, que l'exercice se solde par une perte ou par un bénéfice ;

d) il doit être tenu compte des charges et produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges ou produits ;

e) les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément ;

f) le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

(...)

2) Des dérogations à ces principes généraux sont admises dans des cas exceptionnels. Lorsqu'il est fait usage de ces dérogations, celles-ci doivent être signalées dans l'annexe et dûment motivées, avec indication de leur influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats. » [Or. 6]

L'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne :

« Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

(...) »

III. Le droit hongrois applicable

L'article 1^{er}, paragraphe 5, de la loi sur l'ISoc :

La présente loi doit être interprétée en tenant compte des dispositions de la loi sur la comptabilité et conformément à celles-ci. Les écarts par rapport aux prescriptions de la loi sur la comptabilité destinés à assurer le respect du principe de l'image fidèle ne peuvent avoir pour résultat de modifier le montant de l'impôt dû.

L'article 7, paragraphe 1, sous s), de la loi sur l'ISoc :

Le résultat avant imposition est réduit : de 50 pour cent du produit comptabilisé comme bénéfice avant imposition de l'exercice fiscal sur la base des redevances perçues, sous réserve des dispositions du paragraphe 14.

Les articles 15 et 16 de loi sur la comptabilité contiennent les principes de bases que le contribuable doit respecter lors de l'établissement et la tenue des comptes. Ces principes sont les suivants* :

- le principe de continuité d'exploitation (article 15, paragraphe 1, de la loi sur la comptabilité)
- le principe d'exhaustivité* (article 15, paragraphe 2, de la loi sur la comptabilité)
- le principe de sincérité (article 15, paragraphe 3, de la loi sur la comptabilité)
- le principe de clarté (article 15, paragraphe 4, de la loi sur la comptabilité)
- le principe de permanence des méthodes (article 15, paragraphe 5, de la loi sur la comptabilité)
- le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture (article 15, paragraphe 6, de la loi sur la comptabilité)
- le principe d'indépendance des exercices (article 15, paragraphe 7, de la loi sur la comptabilité)

* Ndt : La traduction des principes comptables qui suit doit être prise avec prudence. Ces principes résultent en effet de dispositions dans lesquelles ils ne sont pas expressément nommés en droit franco-belge. La pratique les regroupe généralement en dix principes, pas toujours les mêmes et pas toujours sous la même dénomination. Les dispositions hongroises équivalentes de la loi sur la comptabilité nomment elles expressément chaque principe. Nous avons fait le choix non pas de traduire littéralement ces principes mais de rechercher l'équivalent le plus proche en français. Néanmoins, les différentes sources en français ne nous ont permis de trouver que 12 équivalents aux 14 principes cités par la juridiction de renvoi. Nous avons indiqué en note les deux principes pour lesquels nous n'avons pu identifier d'équivalent suffisamment précis.

* Ndt : Traduction littérale (« teljes » : complet).

- le principe de prudence (article 15, paragraphe 8, de la loi sur la comptabilité)
- le principe de non-compensation (article 15, paragraphe 9, de la loi sur la comptabilité)
- le principe des coûts historiques (article 16, paragraphe 1, de la loi sur la comptabilité)
- le principe d'imputation sur l'exercice* (article 16, paragraphe 2, de la loi sur la comptabilité)
- le principe de prééminence de la réalité sur l'apparence (article 16, paragraphe 3, de la loi sur la comptabilité)
- le principe de l'importance relative (article 16, paragraphe 4, de la loi sur la comptabilité)
- le principe de la comptabilité d'exercice (article 16, paragraphe 5, de la loi sur la comptabilité)

L'article 15, paragraphe 2, de la loi sur la comptabilité :

« Une entreprise doit comptabiliser tous les événements qui exercent un effet sur le patrimoine et sur le résultat de l'exercice, y compris, d'une part, les événements relatifs à l'exercice qui sont postérieurs à la date de clôture du bilan mais dont il a été pris connaissance avant l'établissement du bilan et, d'autre part, les événements relatifs à l'exercice qui résultent d'événements de l'exercice qui prend fin à la date de clôture du bilan et ne sont pas encore survenus à cette date, mais dont il a été pris connaissance avant l'établissement du bilan (principe d'exhaustivité). »

L'article 15, paragraphe 7, de la loi sur la comptabilité :

« Pour déterminer le résultat d'un exercice, les produits et coûts correspondant aux produits (charges) dont il a été pris connaissance et qui résultent de l'exercice de l'activité durant l'exercice [Or. 7] doivent être pris en compte indépendamment du paiement. Les produits et les coûts doivent se rapporter à la période au cours de laquelle ils surviennent économiquement (principe d'indépendance des exercices). »

L'article 44 de l'ancien code de procédure fiscale :

« 1) Les pièces, livres et registres prévus dans la réglementation, y compris les données et informations électroniques enregistrées sur un support informatique,

* Ndt : Traduction descriptive (littéralement : le principe de la démarcation temporelle). Ce principe veut que les produits et les charges d'un événement ayant une incidence sur plusieurs exercices soient pris en compte au cours de l'exercice auquel il se rapporte. Ce principe se rapproche donc du principe de l'indépendance des exercices (article 15, paragraphe 7).

sont présentés et tenus de manière à permettre l'établissement et le contrôle de l'assiette d'imposition, du montant de l'impôt, des exonérations, des avantages, et de l'assiette et du montant des subventions, ainsi que d'établir et de contrôler si l'impôt a été payé ou s'il a été bénéficié de la subvention.

2) Sauf disposition contraire de la réglementation, les livres et registres doivent être tenus de telle manière que :

a) les enregistrements qui y figurent soient fondés sur les pièces prévues par la présente loi ainsi que dans la réglementation relative au système de justificatifs comptables et dans les autres réglementations ;

b) ils contiennent, pour chaque impôt et subvention, de manière continue et sans omission, les données permettant d'établir l'impôt ou la subvention ainsi que la référence à leurs pièces justificatives :

c) ils fassent apparaître l'assiette de l'impôt ou de la subvention déclarés pour la période donnée,

d) ils permettent de contrôler si l'impôt a été payé ou s'il a été bénéficié de la subvention, ainsi que les pièces sur lesquelles ils s'appuient.

L'article 49, paragraphe 1, de [l'ancien code de procédure fiscale] :

« Les contribuables peuvent rectifier par la voie d'une déclaration de régularisation les impôts établis ou dont l'établissement a été omis, la base d'imposition d'un impôt – à l'exception des taxes, en ce non compris les taxes sur les transactions financières et la déclaration du contribuable disposant de l'autorisation de procéder au décompte a posteriori des taxes sur les procédures judiciaires – et le montant des subventions. Si un contribuable découvre avant le commencement d'une procédure de contrôle par l'autorité fiscale qu'il n'a pas établi l'assiette d'imposition, l'impôt ou de la subvention de manière conforme à la réglementation, ou que sa déclaration indique, en raison d'une erreur de calcul ou d'écriture, l'assiette ou le montant de l'impôt ou de la subvention de manière incorrecte, il peut modifier sa déclaration en déposant une déclaration de régularisation. »

L'article 87, paragraphe 1, de l'ancien code de procédure fiscale énumère les formes de contrôles. Selon ce paragraphe, les objectifs des contrôles de l'administration fiscale sont atteints par des contrôles :

a) tendant à la vérification a posteriori des déclarations (y compris le contrôle simplifié),

b) relatifs à la mise en œuvre de la garantie de l'État,

c) tendant à l'accomplissement de certaines obligations fiscales,

d) visant à collecter des données ou à vérifier la réalité de certains événements économiques,

e) relatif à l'accomplissement des obligations en matière de taxes,

f) itératifs en ce qui concerne la période clôturée par le contrôle,

g) relatifs à la survenance des faits sur lesquels se fonde l'établissement de l'imposition sous réserve.

2) Le contrôle prévu au paragraphe 1, sous a) fait naître une période clôturée par un contrôle.

L'article 170, paragraphe 2, de l'ancien code de procédure fiscale :

« La différence d'imposition établie à charge du contribuable ne doit, lorsqu'une déclaration de régularisation a été déposée, être considérée comme une insuffisance d'imposition que si cette différence n'a pas été payée avant l'échéance ou s'il a été bénéficié de la subvention. [Or. 8] Un trop-payé à la date de la date d'échéance initiale ne peut être pris en compte à titre d'exécution de l'obligation de paiement de l'impôt que si ce trop-payé existe également à la date à laquelle débute le contrôle. »

L'article 171, paragraphe 1, de l'ancien code de procédure fiscale :

« Le taux de l'amende peut être réduit, voire l'amende remise, soit d'office, soit sur demande, en cas de circonstances méritant d'être considérées comme exceptionnelles et permettant de conclure que l'assujetti, ou son représentant, son employé, son membre ou son mandataire à l'origine de la dette fiscale, a agi avec le discernement qui pouvait être attendu de lui dans la situation donnée. Il convient de fixer la réduction de l'amende en soupesant toutes les circonstances du cas de figure, notamment l'ampleur de la dette fiscale, les circonstances de sa naissance, la gravité et la fréquence du comportement illicite de l'assujetti (action ou omission). »

L'article 165, paragraphe 1, de l'ancien code de procédure fiscale :

« Des intérêts de retard doivent être versés à compter de la date d'échéance, en cas de retard de paiement de l'impôt, et jusqu'à la date d'échéance, en cas de recours à la subvention avant la date d'échéance. »

L'article 165, paragraphe 3, de l'ancien code de procédure fiscale :

« En cas de circonstance méritant d'être considérée comme exceptionnelle, l'administration fiscale peut, dans la décision établissant l'insuffisance fiscale, d'office ou sur demande, fixer une date postérieure à la date d'échéance de l'impôt ou à la date de recours à la subvention à titre de date de début du paiement des intérêts. Les intérêts de retard en cas d'insuffisance d'imposition

peuvent être comptabilisés depuis la date d'échéance initiale jusqu'à la date de l'établissement du procès-verbal du contrôle, mais pour un maximum de 3 ans. L'assiette des intérêts de retard imposés en cas d'insuffisance d'imposition ne peut être réduite du montant du trop-payé, enregistré auprès de la même administration fiscale, existant en relation avec un autre impôt au moment de la date d'échéance. »

IV. La base juridique du renvoi préjudiciel et les raisons pour lesquelles il est nécessaire

Le litige entre les parties concerne la détermination de l'assiette et du taux de l'impôt sur les sociétés dû par la requérante en 2013. Bien qu'aucune harmonisation pour ce type d'impôt ne soit intervenue dans l'Union, plusieurs directives adoptées dans le domaine de l'impôt sur les sociétés ont été adoptées et, en outre, des décisions de la Cour ont également contribué à l'incorporation dans le droit des sociétés des différents États membres de dispositions contenant une solution semblable dans les domaines concernés. Reste également de la compétence des États membres la réglementation de la procédure menée par l'administration fiscale en ce qui concerne la définition des règles de droit pertinentes dans la présente affaire, et ainsi la détermination de l'insuffisance d'imposition et l'application des conséquences juridiques de l'insuffisance d'imposition.

Parmi les principes de base de l'imposition nationale des sociétés figure le principe d'un lien de fond étroit entre la loi sur la comptabilité et la loi sur l'ISoc, dont l'importance est indiquée dans la loi sur l'ISoc par la disposition selon laquelle cette loi doit être interprétée en tenant compte des dispositions de la loi sur la comptabilité et conformément à celles-ci. En Hongrie, il existe ainsi un lien étroit entre la réglementation comptable et l'imposition des sociétés, en ce que l'assiette de l'impôt sur les sociétés est constituée du résultat comptable, par rapport auquel la loi sur l'ISoc détermine les facteurs d'ajustement de l'assiette d'imposition qui permet de passer du résultat tel qu'il ressort de la comptabilité [Or. 9] au bénéfice qui peut être pris en compte aux fins de l'imposition.

Selon la juridiction de céans, la comptabilisation des événements économiques de 2013 doit être examinée au regard des dispositions des quatrième et septième directives CEE (toujours en vigueur) au cours de l'exercice d'imposition qui a fait l'objet du contrôle, ainsi qu'au regard de la loi sur la comptabilité qui transpose ces directives, en tenant compte également du fait que l'article 53, paragraphe 1, de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013, qui a abrogé la quatrième directive, prévoyait la date du 20 juillet 2015 comme date limite pour la transposition de cette directive 2013/34/UE par les États membres.

Comme nous l'avons exposé ci-dessus, la procédure suivie devant l'administration et la juridiction de l'État membre dans l'affaire au principal n'est pas entièrement

régie par le droit de l'Union, puisque, en dehors de la quatrième directive, la réglementation applicable dans la présente affaire, la loi sur l'ISoc et la réglementation procédurale qui sert de fondement à l'insuffisance d'imposition et aux conséquences juridiques applicables en tenant compte de cette insuffisance, l'ancien code de procédure fiscale, ne sont pas fondées sur des directives de l'Union.

La juridiction de céans estime donc nécessaire, à titre de fondement juridique du renvoi préjudiciel, d'examiner si la Cour est compétente pour répondre aux questions qu'elle pose, étant donné que la juridiction fonde de façon déterminante ses questions sur les principes généraux du droit de l'Union, qui ont en substance pris forme grâce à la jurisprudence de la Cour, qui est également la base de la reconnaissance des droits fondamentaux en tant que principes généraux du droit de l'Union. Ces principes ont depuis été consacrés à l'article 6, paragraphe 3, TUE, qui se réfère aux droits fondamentaux tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres ainsi que de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

La Cour, aux points 29 et 30 de son arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105) indique que, « [c]ela étant, lorsqu'une juridiction d'un État membre est appelée à contrôler la conformité aux droits fondamentaux d'une disposition ou d'une mesure nationale qui, dans une situation dans laquelle l'action des États membres n'est pas entièrement déterminée par le droit de l'Union, met en œuvre ce droit au sens de l'article 51, paragraphe 1, de la Charte, il reste loisible aux autorités et aux juridictions nationales d'appliquer des standards nationaux de protection des droits fondamentaux, pourvu que cette application ne compromette pas le niveau de protection prévu par la Charte, telle qu'interprétée par la Cour, ni la primauté, l'unité et l'effectivité du droit de l'Union (voir, pour ce dernier aspect, arrêt du 26 février 2013, Melloni, C-399/11, point 60). À cet effet, lorsque les juridictions nationales sont amenées à interpréter les dispositions de la Charte, elles ont la possibilité et, le cas échéant, sont dans l'obligation de saisir la Cour à titre préjudiciel conformément à l'article 267 TFUE ».

Selon la juridiction de céans, à la lumière de ce qui précède, la Cour est compétente pour examiner la compatibilité de la procédure de droit national et de la décision prise au cours de cette procédure avec les principes fondamentaux de l'Union européenne à la lumière des aspects énoncés dans les questions posées.

Selon l'arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335), une disposition du droit de l'Union doit être interprétée par la Cour si la question est pertinente, que la disposition de droit communautaire en cause n'a pas encore été interprétée par la Cour et que l'application correcte du droit communautaire [Or. 10] ne s'impose pas avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable.

Étant donné que la défenderesse a porté au compte de la requérante une différence d'imposition à l'impôt sur les sociétés au motif que cette dernière n'a pas tenu compte des principes de base énoncés à l'article 15, paragraphes 2 et 7, de la loi sur la comptabilité dans la comptabilisation du produit des redevances, puis que la même défenderesse lui a infligé une amende fiscale pour la différence d'imposition considérée comme une insuffisance d'imposition sans lui accorder le bénéfice du principe de la protection de la confiance légitime, il y a lieu de constater que la question de savoir si l'application par ladite défenderesse des principes énoncés à l'article 15 de la loi sur la comptabilité est compatible avec les dispositions des articles 2, paragraphe 3, et 31, paragraphe 1, de la quatrième directive a une incidence sur le fond de l'affaire et, dès lors, la condition pour déférer à la Cour une demande de décision préjudicielle qui veut que la question soit pertinente, c'est-à-dire qu'en cas de réponse à cette question favorable à la requérante, une décision différente de celle de défenderesse peut être rendue sur le fond de l'affaire, est remplie.

La juridiction de céans a également examiné si la disposition en question avait déjà fait l'objet d'une interprétation par la Cour, c'est-à-dire si une juridiction d'un État membre avait déjà entamé une procédure préjudicielle en relation avec cette disposition, et, après avoir procédé à cet examen, la juridiction de céans a considéré que, bien que la Cour ait déjà examiné, dans un certain nombre d'affaires, la question du contenu des principes de sécurité juridique, de procédure équitable et de proportionnalité ainsi que leur mise en œuvre, aucune décision n'a encore été prise dans ce domaine qui tienne compte des aspects soulevés dans la présente affaire, car la jurisprudence très riche de la Cour sur ces principes repose sur des questions de fait et de droit complètement différentes. La condition pour déférer une demande de décision préjudicielle qui veut que la disposition de droit communautaire en cause n'ait pas encore fait l'objet d'une interprétation par la Cour est ainsi remplie.

Selon la juridiction de céans, la nécessité d'une interprétation de la Cour n'est pas infirmée par le fait que la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil, qui a le même objet, a été adoptée le 26 juin 2013, abrogeant par là même les quatrième et septième directives car, en ce qui concerne les principes comptables de base et autres dispositions concernés par les questions posées, les directives antérieures et la directive actuellement en vigueur contiennent les mêmes dispositions, en sorte que l'entrée en vigueur de la nouvelle directive ne change rien à l'actualité des questions posées et à la pertinence de l'argumentation autour des principes de base et de leur application à l'avenir.

L'élément factuel du présent litige est également de savoir si une différence d'imposition ou une insuffisance d'imposition peuvent être constatés lorsque l'impôt qui fait l'objet de la procédure a été payé à l'administration fiscale avant la date d'échéance, et si une amende fiscale et des intérêts de retard peuvent, compte tenu du principe de protection de la confiance légitime, être imposés sur la base des faits mis au jour dans le cadre du litige.

Il n'est pas contesté que la Cour s'est également penchée à plusieurs reprises sur la violation du principe (de protection) de la confiance légitime des contribuables, principe qu'elle a énoncé et dont elle a défini le contenu dans un arrêt de 1983. Selon cette jurisprudence, la possibilité d'appliquer ce principe dépend fondamentalement de deux conditions. Premièrement, il convient d'examiner le caractère fondé ou non de la confiance invoquée, ce qui peut être considéré comme l'aspect objectif de la confiance légitime. Dans ce contexte, la Cour examine avant tout s'il existe une base objective aux attentes d'une partie, susceptible de faire légitimement naître certaines attentes dans le chef de cette partie. L'autre condition est représentée par l'aspect subjectif de la confiance légitime, qui veut que la partie ait placé sa confiance dans la pérennité de la situation existante et ne pouvait pas prévoir que l'action entreprise irait à l'échec. Dans ce contexte, la Cour examine principalement si cette confiance s'est concrétisée sous une certaine forme et si, par exemple, la partie concernée a réalisé des investissements en se fondant sur ses attentes. [Or. 11]

La présente chambre de la juridiction de céans a déjà examiné la satisfaction des conditions de ce principe, dans le jugement [OMISSIS], invoqué dans la requête de la requérante déposée dans la présente affaire, dont l'objet était la comptabilisation par le contribuable des voyages offerts à titre de gratifications. À l'issue de cet examen, la juridiction de céans était arrivée à la conclusion qu'« [i]l n'est pas contesté entre les parties que l'administration fiscale avait précédemment effectué un contrôle couvrant tous les types d'impôts et taxes auprès de la requérante et avait examiné les déclarations fiscales. Dans le cadre du litige, la requérante a démontré qu'elle avait comptabilisé les voyages promotionnels, offerts à titre de gratifications, de la même manière qu'au cours de la période antérieurement examinée mais aussi, en joignant un extrait du grand livre, que ce mode de comptabilisation avait été montré à la défenderesse au cours de la période antérieurement examinée et que les montants pour lesquels les voyages promotionnels ont été comptabilisés étaient à ce point importants qu'au vu de leur importance, ils ne peuvent être considérés que comme susceptible d'attirer l'attention. En l'absence de constatations à cet égard dans le cadre de ce contrôle fiscal antérieur, la requérante était en droit de supposer que l'impôt à payer en relation avec les voyages promotionnels avait constamment été établi de façon correcte conformément aux livres comptables et que les informations portées dans ses déclarations étaient correctes également. C'est donc à bon droit que la requérante a invoqué une violation de la confiance légitime à cet égard, puisqu'on ne peut attendre d'aucun contribuable qu'il modifie, sans un changement de la législation applicable, un mode de comptabilisation de certaines opérations auquel l'administration fiscale n'a opposé aucun grief après un contrôle approfondi. »

Selon la juridiction de céans, « en acceptant le principe de la confiance légitime, le législateur fait une appréciation de la situation en faveur d'une partie lorsque cette dernière, du fait de la confiance qu'elle pouvait légitimement avoir, a effectué une activité en se fondant sur ses attentes, et il en résulte que cette protection s'étend à la situation où, du fait de ces attentes, elle s'abstient de faire

une certaine chose, et c'est pourquoi on ne peut attendre d'une partie qu'elle dépose une déclaration de régularisation en cas de changement imprévisible de la jurisprudence antérieure, puisque la partie requérante avait introduit un recours contre la décision de la partie défenderesse, que cette procédure était toujours pendante et que la partie requérante pouvait légitimement s'attendre à ce qu'elle soit couronnée de succès. Une interprétation en sens contraire priverait en effet le principe de sa substance. »

Dans le cadre d'un pourvoi contre cette décision de la juridiction de céans, la Kúria (Cour suprême, Hongrie) [OMISSIS] a cependant estimé que « [d]ans les circonstances de la présente espèce, la juridiction de première instance a pris la décision infondée de réduire les sanctions sur la base du principe de la confiance légitime. La Kúria renverra à l'interprétation juridique uniforme suivie par la jurisprudence, selon laquelle le droit de se fonder sur le principe de la confiance légitime qui confère une protection contre un changement futur et de bénéficier d'un traitement plus favorable ne peut être revendiqué qu'en invoquant des constats ou des circonstances effectifs et positifs. Tel n'était pas le cas en l'espèce, au contraire des situations visées dans les jugements cités par la requérante, dans lesquels l'octroi de l'aide était intervenu et où la législation avait été modifiée entre-temps. (...) Dans le présent cas d'espèce, la Kúria constate que l'administration fiscale avait effectivement procédé auprès de la requérante à une vérification a posteriori des déclarations d'impôt pour tous les types d'impôts pour les exercices 2002 à 2004 et que, dans ce cadre, elle avait réclamé les comptes du grand livre qui faisaient également apparaître un voyage à l'étranger. Toutefois, selon le programme des vérifications, l'examen de l'IPP et de la représentation devaient faire l'objet d'un examen aléatoire par les auditeurs. Le fait que l'administration fiscale n'a pas fait de constatations concernant les voyages à l'étranger dans le cadre du contrôle des exercices 2002 à 2004 ne signifie donc pas que le mode de comptabilisation appliqué par la requérante à cet égard était correct. L'absence de tout constat à cet égard, positif ou négatif, dans le procès-verbal du contrôle ne saurait en aucun cas être considéré comme une prise de position effective sur laquelle un droit pourrait se fonder. Dans le cadre du contrôle des exercices 2005 à 2007, une constatation a effectivement été faite, mais elle indique clairement que le mode de comptabilisation appliqué par la requérante est incorrect. **[Or. 12]** Cela ne signifie cependant pas que la pratique de l'administration fiscale, l'interprétation du droit par cette dernière ou la réglementation ont changé. »

L'affaire citée, en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour l'examen du principe de la protection de la confiance légitime, présente des similitudes avec les faits pertinents de la présente affaire, mais il existe des différences importantes entre la jurisprudence de la juridiction de première instance et celle de la Kúria (Cour suprême, Hongrie) en ce qui concerne l'appréciation des éléments de fait qui permettent de déterminer si les deux conditions développées dans la jurisprudence antérieure de la Cour sont remplies, laquelle différence d'appréciation se retrouve non seulement dans les motivations des juridictions mais également dans l'argumentation des parties au litige, ce qui semble conforter

la thèse selon laquelle la pratique de l'administration et des juridictions de l'État membre dans l'application de ce principe ne satisfait pas au critère de la doctrine de l'acte clair consacrée dans l'arrêt CILFIT, précité.

Dès lors que la pratique de la défenderesse a abouti à l'application de conséquences juridiques de droit fiscal, la juridiction de céans considère que la question d'interprétation du droit que pose l'application du principe de la confiance légitime peut avoir une incidence incontestable sur l'issue du litige, et qu'elle est donc pertinente, mais qu'elle ne peut être tranchée sans une demande de décision préjudicielle dès lors que c'est la jurisprudence de la Kúria (Cour suprême, Hongrie) concernant le principe de la protection de la confiance légitime, qui a valeur de précédent, qui définit l'application du droit national en cas de pourvoi.

Sur les première et deuxième questions

La juridiction de céans, en ce qui concerne la réglementation de l'État membre en matière de comptabilité, voudrait rappeler que si, dans certains pays, ce sont des lois-cadres qui contiennent les règles applicables en matière de comptabilité, en Hongrie, c'est au contraire la loi sur la comptabilité, qui a un caractère prescriptif, qui contient ces règles. Lorsque l'instrument utilisé est une loi-cadre, les sociétés sont contraintes de se reposer sur les principes de base sur de nombreuses questions mais, dans le cas d'une loi à caractère prescriptif, leur importance s'en trouve réduite. Les principes comptables de base sont davantage susceptibles de fournir des orientations mieux applicables sur les questions qui ne sont pas concrètement réglementées par la loi si le législateur indique clairement quels sont les principes qui ont la priorité, c'est-à-dire quelle est l'importance relative de chaque principe par rapport aux autres et sa place dans la hiérarchie.

La loi sur la comptabilité tire les principes comptables du principe de la continuité de l'exploitation et divise les principes en trois groupes, sans toutefois que les trois groupes fassent apparaître un ordre de subordination l'un par rapport aux autres. Ces trois groupes sont ceux des principes relatifs au contenu (exhaustivité, sincérité, prudence, indépendance des exercices), des principes relatifs à la forme (clarté, intangibilité du bilan d'ouverture, permanence des méthodes) et des principes complémentaires (coûts historiques, non-compensation, imputation sur l'exercice, prééminence de la réalité sur l'apparence, importance relative, comptabilité d'exercice).

Chaque règle est subordonnée à un principe de base unique, selon lequel la tenue des livres comptables doit être telle que les comptes annuels établis à partir de ces derniers donnent une image fidèle de la situation patrimoniale et financière et des résultats de l'entreprise. Sur cette base, l'assiette de l'impôt sur les sociétés ne peut être que le résultat réel de l'activité de ces dernières. À cette fin, le contribuable a le droit de choisir, parmi les nombreuses méthodes de comptabilisation possibles, celles qui sont les plus appropriées pour atteindre l'objectif précité et qui reflètent le mieux ses opérations. Quelle que soit la

méthode de comptabilisation utilisée, elle doit être en mesure de faire apparaître le résultat réel des activités de l'entreprise. [Or. 13]

Une caractéristique importante de l'impôt des sociétés est que le bénéfice avant impôt, calculé selon les règles comptables, et l'assiette d'imposition ne sont pas les mêmes. Il découle en effet de l'esprit de la loi comptable que la mesure dans laquelle les produits et les charges sont pris en compte pour déterminer le résultat, conformément aux règles fixées dans la politique comptable, dépend également du pouvoir d'appréciation du contribuable. Dans ce cadre, le contribuable suit les principes comptables, mais sur la base de ceux-ci, il peut ajuster en substance le montant du bénéfice avant impôt en fonction de décisions qu'il prend lui-même, en sorte que, lors du calcul de l'impôt sur les sociétés, certaines corrections de l'assiette d'imposition modifient le résultat présenté selon les règles comptables.

Il ressort de la décision attaquée que l'administration fiscale, ne tenant compte ni de l'ensemble que forment les principes étroitement liés les uns aux autres énumérés dans la loi sur la comptabilité et la quatrième directive ni de la politique comptable de la requérante, n'a tiré ses constatations que des principes d'exhaustivité et d'indépendance des exercices visés à l'article 15, paragraphes 2 et 7, de la loi sur la comptabilité, ne faisant grief à la requérante que s'agissant du respect de ces deux principes comptables de base, sans cependant constater aucune autre irrégularité.

Il ressort de ce que la juridiction de céans a pu officiellement apprendre d'autres affaires que l'administration fiscale a désormais pour pratique courante de fonder la déclaration sur des principes comptables différents de ceux choisis par le contribuable pour les activités économiques qui déploient leurs effets sur l'exercice précédent ou suivant celui de la déclaration, c'est-à-dire qu'elle comptabilise les opérations selon une autre méthode, avec pour résultat qu'une différence d'imposition qualifiée d'insuffisance d'imposition apparaît toujours dans l'exercice d'imposition qui fait l'objet du contrôle tandis qu'un excédent d'imposition apparaît dans l'exercice précédant ou suivant l'exercice qui fait l'objet du contrôle, sans que le montant de l'impôt lui-même change sur l'ensemble des deux années concernées et que l'administration fiscale conteste le montant cumulé.

La juridiction de céans considère comme préoccupante la façon de procéder de l'administration fiscale décrite ci-dessus également parce que cette dernière, lorsqu'elle applique des principes comptables qu'elle a elle-même choisis, différents de ceux choisis par le contribuable, n'étend pas son contrôle à l'exercice comptable qui précède ou suit immédiatement l'exercice qui fait l'objet du contrôle, qui sont également affectés par le principe choisi, alors qu'elle a la possibilité légale de le faire et que si elle le faisait, il ne pourrait être établi de différence d'imposition. Même si l'administration fiscale prétend que le contribuable a la possibilité de faire valoir, au moyen d'une déclaration de régularisation, l'excédent apparu dans l'exercice non affecté par le contrôle, au titre de l'article 49, paragraphe 1, de l'ancien code de procédure fiscale, une telle

déclaration déposée pour l'exercice précédent ou l'exercice suivant n'exempte le contribuable que du double paiement de la différence d'imposition, mais ne l'exempte pas du paiement de l'amende fiscale et des intérêts de retard établis dans tous les cas pour l'exercice qui fait l'objet du contrôle, en dépit du fait que le Trésor public n'a pas été lésé par la déclaration du contribuable, puisque le montant de l'impôt est le même sur les deux années concernées et qu'il a simplement été comptabilisé selon une autre répartition sur les deux années successives.

À la lumière de ce qui précède, la question se pose de l'examen par la Cour de la question de savoir si la pratique susmentionnée des autorités fiscales est compatible avec les principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de droit à une procédure équitable et si elle ne conduit pas à un abus de droit.

Sur les troisième et quatrième questions [Or. 14]

Il convient de souligner, en ce qui concerne la présente affaire, que le montant établi comme insuffisance d'imposition, dont le paiement avant l'échéance est reproché par la défenderesse, avait déjà été versé à l'administration fiscale au moment où la procédure a été entamée et qu'elle a continué à figurer sur le compte courant fiscal du contribuable tout au long de la procédure, en sorte qu'il n'est pas possible en pareil cas de parler de préjudice pour le Trésor public ou de comportement donnant lieu à un abus. En dépit de cela, l'administration fiscale n'a pas pris en compte le fait que la requérante, à la suite de la décision de premier degré mais avant que la décision finale ne soit prise, a fait apparaître un excédent pour l'exercice 2012 au moyen d'une déclaration de régularisation et laissé cet excédent sur son compte courant fiscal, et, plutôt que de tenir compte de ce fait, l'administration a constaté une insuffisance d'imposition pour l'exercice 2013.

C'est pourquoi, selon la juridiction de céans, il est nécessaire que la Cour examine la question de savoir si l'article 31 de la quatrième directive et les principes fondamentaux du droit de l'Union font obstacle à une pratique de l'administration fiscale par laquelle celle-ci, dans le cadre du contrôle concernant l'exercice en cause, ne tient aucun compte du fait de la déclaration de régularisation et de son contenu et de l'exercice modifié auquel elle se rapporte. Dans la présente affaire, en effet, la façon dont a procédé l'administration fiscale a abouti à ce que le résultat du contrôle ne reflète pas le résultat réel de l'activité de la requérante en tant qu'entité économique, puisque l'excédent payé pour l'exercice 2012 n'a pas pu être imputé sur l'insuffisance d'imposition pour l'exercice 2013.

En ce qui concerne le principe de la confiance légitime, la juridiction de céans rappelle que, dans le cadre de la vérification par l'administration fiscale du respect de certaines obligations fiscales, cette dernière a effectué un contrôle auprès de la requérante portant sur la période allant de janvier 2010 à décembre 2013, à la suite duquel l'administration a indiqué dans son procès-verbal que « *l'établissement et la tenue des pièces, livres et enregistrements sont conformes aux dispositions de l'article 44, paragraphes 1 et 2, [de l'ancien] code de procédure fiscale* ». Il en

découle que l'administration fiscale n'a pas seulement pris acte tacitement des pratiques comptables de la requérante, mais a également fait le constat positif de leur régularité, et le procès-verbal montre en outre que le contrôle visait spécifiquement et exclusivement l'activité économique qui a été la base des constats de l'administration à charge du contribuable qui font l'objet du présent litige et, à cet égard, il a également été procédé à un examen du fond, puisque l'administration fiscale a procédé, outre la production des pièces justificatives, à l'administration de preuves supplémentaires et a ainsi recueilli les déclarations des agents de la requérante et engagé l'assistance juridictionnelle interne.

Dans le cadre du litige, la requérante a fait valoir que compte tenu des constatations qui précèdent, elle pouvait nourrir des attentes fondées quant à la régularité de sa façon de continuer à procéder. La défenderesse a fait valoir au contraire que les constatations du procès-verbal n'étaient que de nature formelle et concernaient le respect des dispositions de l'article 44, paragraphes 1 à 2, de [l'ancien code de procédure fiscale], c'est-à-dire le fait que la requérante établissait et tenait les pièces, livres et registres prévus dans la réglementation d'une manière telle que ces derniers permettaient l'établissement et le contrôle de l'assiette de l'impôt et de son montant, ainsi que de son paiement.

À cet égard, la juridiction de céans notera qu'en vertu de l'ancien code de procédure fiscale, l'administration fiscale pouvait effectuer plusieurs types de contrôles, dont l'un fait naître une période clôturée par le contrôle, dont l'effet juridique est qu'après le début du contrôle, le contribuable ne peut plus déposer de déclaration de régularisation et que l'administration fiscale ne peut plus procéder à d'autres contrôles pour les exercices et les types d'impôts et taxes qui ont déjà fait l'objet du contrôle, qui est clôturé par une décision exécutoire, alors que les autres types de contrôle n'ont pas un tel effet juridique. Le contrôle a posteriori des déclarations fiscales fait partie du premier type de contrôles tandis que le deuxième type comprend le contrôle du respect des différentes obligations fiscales, qui se termine par des constatations faites dans un procès-verbal, mais en cas de constatation d'irrégularités, l'administration fiscale [Or. 15] peut entamer un contrôle a posteriori.

Compte tenu de tout cela, les divergences de position entre les juridictions se voient dans le fait que, selon la position de la juridiction de céans également adoptée dans une décision antérieure, la condition objective de l'établissement du principe de base est remplie en cas de litige fondé sur les normes comptables dès lors que l'administration fiscale a effectué un contrôle quel qu'il soit portant sur des exercices antérieurs, dans le cadre duquel elle n'a fait aucun grief quant à la pratique suivie en matière de comptabilité sur une question qu'elle a par la suite jugée irrégulière. La Kúria (Cour suprême, Hongrie) n'a par contre pas considéré que l'on pouvait admettre comme des attentes fondées celles qui reposent sur un quelconque contrôle susceptible d'être effectué par l'administration fiscale même, parmi ces différents contrôles, sur celui qui s'étend à tous les types d'impôts et taxes et fait naître une période clôturée par le contrôle, et cela en invoquant le fait que ces contrôles devraient être effectués de manière aléatoire par les auditeurs, et

c'est pourquoi le fait que, au cours d'un précédent contrôle, l'administration n'a pas fait de constatations concernant la méthode de comptabilisation à l'égard de laquelle elle a ultérieurement formulé des griefs, ne signifie pas que ladite administration aurait considéré comme correctes les pratiques comptables de la requérante à cet égard.

Selon l'arrêt de la Kúria (Cour suprême, Hongrie) cité ci-dessus, il est de jurisprudence constante que le droit d'invoquer le principe de la confiance légitime et d'obtenir un traitement plus favorable ne peut être fondé que par référence à une constatation ou à une circonstance effective et positive, et c'est pourquoi le simple fait que l'administration fiscale, dans le cadre d'un contrôle portant sur des exercices antérieurs, n'a pas fait de constatations en rapport avec la pratique comptable de la requérante ne signifie pas qu'elle a considéré cette pratique comme correcte. En admettant le principe de la confiance légitime, le législateur apprécie la situation en faveur d'une partie si cette dernière, du fait de la confiance légitime, accomplit une activité en se fondant sur ses attentes.

Au vu de ce qui précède, la juridiction de céans voudrait obtenir une réponse à la question de savoir si, dans le cas d'une pratique de décompte suivie par un contribuable, l'absence de constatations par l'administration fiscale, c'est-à-dire l'absence d'objections à la pratique du contribuable, peut être considérée comme une condition objective justifiant la confiance légitime du contribuable dans le fait que la pratique qui n'a pas fait l'objet de griefs de la défenderesse est conforme à la loi, ou bien un acte, une mesure ou une décision positifs de la part de l'administration fiscale sont-ils toujours nécessaires. En outre, dans la présente affaire, il convient également de répondre à la question de savoir si la condition pour invoquer le principe de la protection de la confiance légitime est remplie du fait que l'administration fiscale, dans le cadre d'un contrôle effectué antérieurement, a fait une constatation expresse et positive concernant la légalité de l'activité comptable de la requérante, qui, en outre, a été faite en relation avec les inscriptions comptables qui font l'objet du litige, alors, cependant, que ce contrôle n'était pas un type de contrôle qui fait naître une période clôturée par un contrôle, c'est-à-dire, en d'autres termes, à la question de savoir si, du point de vue de la possibilité d'appliquer le principe de la confiance légitime, il convient d'accorder une pertinence à la forme juridique ou la nature juridique de la mesure, la constatation, la décision ou le silence de l'autorité qui font naître les attentes légitimes du contribuable.

Selon la juridiction de céans, il est également nécessaire que la Cour examine la question de savoir si la possibilité d'appliquer le principe de la confiance légitime est subordonnée à la condition que le contribuable pose activement des actes qui témoignent de sa conviction que son environnement juridique n'a pas été modifié, ou s'il suffit, pour constater que la condition subjective est remplie, que le contribuable, confiant dans le caractère correct de la pratique existante, en l'espèce, sa pratique en matière de déclaration fiscale, ne la modifie pas et poursuive sa pratique comptable antérieure, qu'il suppose correcte, de manière inchangée.

[OMISSIS] **[Or. 16]** [OMISSIS] [éléments de procédure de droit national]

Budapest, le 29 juin 2020

[OMISSIS] [signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL