



Presse et Information

Tribunal de l'Union européenne
COMMUNIQUE DE PRESSE n° 64/19

Luxembourg, le 16 mai 2019

Arrêt dans les affaires jointes T-836/16 et T-624/17
Pologne/Commission

Le Tribunal annule les décisions de la Commission concernant l'impôt polonais dans le secteur de la vente au détail

La Commission a commis une erreur en qualifiant la mesure en cause d'aide d'État

Le 1^{er} septembre 2016 est entrée en vigueur en Pologne la loi sur l'impôt dans le secteur du commerce de détail dont les redevables étaient tous les détaillants quel que soit leur statut juridique. L'impôt avait pour assiette le chiffre d'affaires des sociétés concernées et avait un caractère progressif. L'assiette était constituée par le chiffre d'affaires mensuel réalisé au-delà de 17 millions de zlotys polonais (PLN), soit environ 4 millions d'euros. Les taux d'imposition étaient de 0,8 % pour la tranche de chiffre d'affaires mensuel comprise entre 17 et 170 millions de PLN et de 1,4 % pour la tranche de chiffre d'affaires mensuel réalisée au-delà.

Après quelques échanges entre les autorités polonaises et la Commission au sujet de cette loi, cette dernière a ouvert une procédure à l'égard de cette mesure nationale qu'elle considérait comme constituant une aide d'État. Par décision du 19 septembre 2016, la Commission a non seulement mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, mais également enjoint aux autorités polonaises de suspendre sans délai l'« application du taux progressif de l'impôt jusqu'à ce que la Commission ait adopté une décision sur sa compatibilité avec le marché intérieur ». Le gouvernement polonais a suspendu l'application de la loi.

Par la décision du 30 juin 2017, la Commission a constaté que l'impôt en question constituait une aide d'État incompatible avec le marché intérieur et qu'il avait été mis à exécution de manière illégale. Conformément à cette décision, les autorités polonaises devaient définitivement annuler tous les paiements suspendus en vertu de la décision d'ouvrir la procédure. La mesure en cause n'ayant pas été mise en œuvre, la Commission a estimé qu'il n'y avait pas lieu de procéder à la récupération d'éléments d'aide auprès de bénéficiaires.

La Pologne considère que la Commission a estimé à tort que l'impôt dans le secteur du commerce de détail constituait une mesure sélective à l'avantage de certaines entreprises en raison du caractère progressif de ses taux appliqués à l'assiette du chiffre d'affaires. Elle ¹ a donc demandé au Tribunal de l'Union européenne d'annuler la décision d'ouverture de la procédure (affaire T-836/16) ainsi que la décision finale (affaire T-624/17).

Par son arrêt de ce jour, le Tribunal souligne, tout d'abord, qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises un traitement fiscal avantageux qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables, constitue une aide d'État. La démonstration de l'existence d'un traitement fiscal avantageux réservé à certaines entreprises impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, cette mesure est de nature à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime, dans une situation factuelle et juridique comparable. Ainsi, la qualification d'une mesure fiscale avantageuse de « sélective » demande, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou « normal » applicable. C'est par rapport à ce régime fiscal qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier et, le cas échéant, d'établir

¹ Soutenue par la Hongrie.

l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système « normal » en introduisant des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au régime fiscal commun ou « normal » applicable, dans une situation factuelle et juridique comparable.

Le Tribunal observe, dans ce contexte, que les taux d'imposition ne sauraient être exclus du contenu d'un régime fiscal, ainsi que l'a fait la Commission. Que l'imposition soit à taux unique ou qu'elle soit progressive, le niveau de prélèvement fait partie, comme l'assiette, le fait générateur et le champ des assujettis, des caractéristiques fondamentales du régime juridique d'un prélèvement fiscal. Il ressort des décisions attaquées que, pour la Commission, ce régime devrait être un régime dans lequel le chiffre d'affaires des détaillants est imposé à un taux unique à partir du premier zloty polonais (linéaire). Force est toutefois de constater que le régime « normal » à taux unique auquel s'est référé la Commission est un régime hypothétique qui ne pouvait être retenu. En effet, l'analyse du caractère sélectif, ou non, d'un avantage fiscal doit être effectuée au regard des caractéristiques réelles du régime fiscal « normal » dans lequel il s'insère, et non au regard d'hypothèses que n'a pas retenues l'autorité compétente.

Par conséquent, le fait que la Commission a identifié, dans les décisions attaquées, un régime « normal » soit incomplet, sans taux d'imposition, soit hypothétique, avec un taux d'imposition unique, constitue une erreur de droit. Selon le Tribunal, eu égard au caractère sectoriel de l'impôt en question et à l'absence d'échelles de taux différenciées pour certaines entreprises, le seul régime « normal » qui pouvait, en l'espèce, être retenu était l'impôt dans le secteur du commerce de détail en lui-même avec sa structure comprenant son échelle de taux progressive et ses tranches.

Le Tribunal vérifie, ensuite, si la structure de l'impôt dans le secteur du commerce de détail, avec ses taux progressifs et ses tranches, était contraire à l'objectif poursuivi par cet impôt et avait à cet égard des effets discriminatoires entre les entreprises de ce secteur. En effet, il n'est pas exclu que les règles d'imposition d'un régime fiscal soient en elles-mêmes discriminatoires par rapport à l'objectif que ce régime est censé poursuivre. Il observe que l'objectif d'alimenter le budget général, identifié par la Commission dans la décision d'ouvrir la procédure, est commun à tous les impôts non affectés à un financement particulier, qui constituent l'essentiel des régimes fiscaux, et qu'il est à lui seul insuffisant pour déterminer la nature des différents impôts. Au demeurant, la structure progressive des taux d'un impôt ne saurait en tant que telle être contraire à l'objectif de collecter des recettes budgétaires.

Par ailleurs, l'objectif identifié dans la décision finale de la Commission, à savoir imposer le chiffre d'affaires de toutes les entreprises du secteur concerné, ne pouvait pas non plus être retenu. En effet, l'objectif des autorités polonaises était de mettre en place un impôt sectoriel respectant un principe de redistribution fiscale. Le Tribunal constate, en outre, que l'économie de l'impôt en question caractérisée par une structure d'imposition progressive était a priori cohérente avec cet objectif. En effet, il est raisonnable de présumer que l'entreprise qui réalise un chiffre d'affaires élevé peut, grâce à différentes économies d'échelle, avoir des coûts proportionnellement moindres que celle qui réalise un chiffre d'affaires plus modeste. La Commission a donc commis une autre erreur en retenant, comme objectif de l'impôt sur le commerce de détail, un objectif différent de celui qui était avancé par les autorités polonaises.

En relevant les erreurs commises par la Commission quant à l'identification du régime fiscal « normal » et à son objectif, le Tribunal souligne que dans le cadre du contrôle qu'elle exerce sur les mesures fiscales susceptibles de constituer des aides d'État, la Commission ne peut pas, sauf à ce qu'une incohérence manifeste apparaisse, définir à la place de l'État membre concerné la nature et l'économie de ce régime sans risquer de porter atteinte aux compétences de celui-ci en matière fiscale.

S'agissant de la question de savoir si la structure d'imposition choisie par les autorités polonaises était contraire à l'objectif de ce régime, le Tribunal, en s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de justice, relève qu'il existe des impôts dont la nature n'empêche pas qu'ils soient assortis de dispositifs de modulation, pouvant aller jusqu'à des exonérations, sans pour autant que ces

dispositifs conduisent à l'octroi d'avantages sélectifs. Dès lors, en ce qui concerne un impôt sur le chiffre d'affaires, **un critère de modulation prenant la forme d'une taxation progressive à partir d'un certain seuil, même élevé, qui peut correspondre au souhait de ne taxer l'activité d'une entreprise que lorsque cette activité atteint une importance certain, n'implique pas, à lui seul, l'existence d'un avantage sélectif.**

Le Tribunal en conclut que la Commission n'a pas pu déduire à bon droit l'existence d'avantages sélectifs accompagnant l'impôt dans le secteur du commerce de détail de la seule structure progressive de ce nouvel impôt. En outre, la Commission n'est pas parvenue à établir dans les décisions attaquées l'existence d'un avantage sélectif introduisant une différenciation entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné par le législateur polonais à l'impôt dans le secteur du commerce de détail, dans une situation factuelle et juridique comparable.

Par conséquent, le Tribunal annule la décision finale de la Commission.

Enfin, s'agissant de la décision de la Commission d'ouvrir la procédure, le Tribunal observe qu'elle est fondée sur une analyse manifestement erronée dans la mesure où elle a été justifiée, au regard de la question de l'existence d'une aide nouvelle, non pas par des doutes légitimes compte tenu de l'état du dossier, mais par une prise de position soutenue par un raisonnement juridique qui ne permet pas légalement de justifier cette décision. Dès lors, il annule également cette décision de la Commission.

RAPPEL : Un pourvoi, limité aux questions de droit, peut être formé devant la Cour contre la décision du Tribunal, dans un délai de deux mois à compter de sa notification.

RAPPEL : Le recours en annulation vise à faire annuler des actes des institutions de l'Union contraires au droit de l'Union. Sous certaines conditions, les États membres, les institutions européennes et les particuliers peuvent saisir la Cour de justice ou le Tribunal d'un recours en annulation. Si le recours est fondé, l'acte est annulé. L'institution concernée doit remédier à un éventuel vide juridique créé par l'annulation de l'acte.

Document non officiel à l'usage des médias, qui n'engage pas le Tribunal.

Le [texte intégral](#) de l'arrêt est publié sur le site CURIA le jour du prononcé.

Contact presse : Antoine Briand ☎ (+352) 4303 3205.