

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

18 octobre 2012 (*)

«Libre prestation des services – Restrictions – Législation fiscale – Retenue à la source de l'impôt sur les rémunérations devant être appliquée par le bénéficiaire d'une prestation de services, établi sur le territoire national, à la rémunération due à un prestataire de services établi dans un autre État membre – Absence d'une telle obligation s'agissant d'un prestataire de services établi dans le même État membre»

Dans l'affaire C-498/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 24 septembre 2010, parvenue à la Cour le 14 octobre 2010, dans la procédure

X NV

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, faisant fonction de président de la première chambre, MM. A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur), J.-J. Kasel et M. Safjan, juges,

avocat général: M^{me} J. Kokott,

greffier: M^{me} C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 17 novembre 2011,

considérant les observations présentées:

- pour X NV, par MM. F. A. Engelen et S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- pour le gouvernement néerlandais, par M^{mes} B. Koopman et C. Wissels, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement belge, par M. J.-C. Halleux et M^{me} M. Jacobs, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et J. Möller, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement français, par M. G. de Bergues et M^{me} N. Rouam, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement suédois, par M^{mes} A. Falk et S. Johannesson, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. L. Seeboruth, en qualité d'agent,

– pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et W. Roels, en qualité d’agents,
ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 21 décembre 2011,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 56 TFUE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant X NV (ci-après «X»), un club de football semi-professionnel («betaaldvoetbalorganisatie») établi aux Pays-Bas, au Staatssecretaris van Financiën au sujet de la retenue à la source prélevée sur la rémunération versée à un prestataire de services établi dans un autre État membre.

Le cadre juridique

Le droit néerlandais

- 3 Conformément à l’article 1^{er} de la loi de 1964 relative à l’impôt sur les rémunérations (Wet op de loonbelasting 1964, ci-après la «Wet LB 1964»):

«Un impôt direct frappe, sous le nom d’impôt sur les rémunérations, les travailleurs ou leurs employeurs chargés de la retenue, les artistes, les sportifs professionnels, les sociétés étrangères et les autres personnes physiques désignées par la présente loi ou en vertu de ses dispositions.»

- 4 Jusqu’au 1^{er} janvier 2007, l’article 5b, paragraphes 1 et 3, de la Wet LB 1964, prévoyait ce qui suit:

«1. Aux fins de l’application de la présente loi et des dispositions fondées sur celle-ci, on entend par société étrangère: un groupe de personnes physiques ou de personnes morales, respectivement non-résidentes ou non établies aux Pays-Bas à titre principal, dont les membres, à titre individuel ou collectif, se produisent en tant qu’artistes ou pratiquent à titre professionnel une discipline sportive aux Pays-Bas en vertu d’un contrat de courte durée, ou de façon temporaire à un autre titre.

[...]

3. Si un membre d’une société étrangère se produit ou exerce une discipline sportive à titre professionnel dans le cadre d’une relation de travail avec une personne chargée de la retenue non établie aux Pays-Bas, l’impôt sur les rémunérations est prélevé conformément aux dispositions applicables à la société étrangère.»

- 5 Depuis le 1^{er} janvier 2007, cet article est libellé comme suit:

«Aux fins de l’application de la présente loi et des dispositions fondées sur celle-ci, on entend par société étrangère: un groupe de personnes physiques ou d’organes, respectivement non-résidentes ou non établis aux Pays-Bas à titre principal, dont les membres, à titre individuel ou collectif, se produisent en tant qu’artistes ou pratiquent à titre professionnel une discipline sportive aux Pays-Bas en vertu d’un contrat de courte durée, sauf:

[...]

2. s'il est admis, conformément à des règles établies par un arrêté ministériel, que la société est principalement constituée de membres résidant ou établis dans un pays avec lequel le Royaume des Pays-Bas a conclu une convention relative à la prévention de la double imposition, ou s'ils résident ou sont établis aux Pays-Bas, dans les Antilles néerlandaises ou à Aruba.»

6 L'article 8a, paragraphe 1, de la Wet LB 1964 prévoit:

«Est chargée de la retenue à l'égard d'un artiste, d'un sportif professionnel ou d'une société étrangère, si la prestation artistique ou sportive est fondée sur un contrat de courte durée:

a. lorsque le cachet est perçu de la personne avec laquelle la prestation artistique ou sportive a été convenue: la personne avec laquelle la prestation artistique ou sportive a été convenue;

b. lorsque le cachet est perçu d'une tierce personne: cette personne.»

7 L'article 35g de la Wet LB 1964 dispose:

«1. En ce qui concerne une société étrangère, l'impôt est prélevé en fonction du cachet.

2. On entend par 'cachet' l'ensemble des montants perçus par la société étrangère pour la prestation artistique ou sportive exécutée aux Pays-Bas. Le cachet englobe les remboursements de frais, ainsi que les droits de percevoir, après un certain temps ou sous condition, un(e) ou plusieurs versement(s) ou prestation(s).

3. Ne font pas partie du cachet:

a. les indemnités et prestations relatives aux consommations et repas [...];

b. les indemnités visant à pourvoir aux frais de voyage et de séjour – autres que les frais de voyage en voiture particulière – nécessaires à la bonne exécution de la prestation artistique ou sportive, pour autant que la société communique les pièces justificatives à la personne chargée de la retenue et que celle-ci les conserve et les tienne à disposition à des fins de contrôle;

c. les prestations visant à éviter les frais de voyage et de séjour nécessaires à la bonne exécution de la prestation artistique ou sportive;

[...]

4. Le cachet ne comprend pas ce qui peut être considéré, en vertu d'une décision de l'inspecteur, comme une indemnité ne faisant pas partie du cachet (décision relative au remboursement des frais). La décision relative au remboursement des frais est communiquée par l'inspecteur sur demande et susceptible de recours. La demande est présentée par la société ou la personne chargée de la retenue avant la prestation artistique ou sportive, ou par la personne chargée de la retenue au plus tard un mois après la prestation. [...]

8 L'article 35h, paragraphe 1, de la Wet LB 1964 dispose que l'impôt dû s'élève à 20 % du cachet.

La convention entre le Royaume des Pays-Bas et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord

9 L'article 17 de la convention relative à la prévention de la double imposition et de l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conclue le 7 novembre 1980 entre le Royaume des Pays-Bas et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (ci-après la «convention préventive de double imposition») prévoit:

«1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les bénéfices ou les revenus qu'un résident de l'un des États contractants tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle [...] ou en tant que sportif sont imposables dans cet autre État.

2. Lorsque les bénéfices ou les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même, mais à une autre personne, ces bénéfices ou revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.»

10 L'article 22, paragraphe 1, de cette convention est libellé comme suit:

«Compte tenu des dispositions de la législation du Royaume-Uni relative à la possibilité de déduire l'impôt dû en-dehors du Royaume-Uni de l'impôt dû au Royaume-Uni (dispositions qui ne peuvent enfreindre le principe général suivant):

a. l'impôt néerlandais dû au titre de la législation néerlandaise et conformément aux dispositions de la présente convention, soit directement, soit en vertu de retenues sur les bénéfices, revenus ou plus-values obtenus aux Pays-Bas (à l'exception, dans le cas des dividendes, de l'impôt sur les bénéfices au titre desquels les dividendes ont été versés) peut être déduit de l'impôt calculé au Royaume-Uni sur les mêmes bénéfices, revenus ou plus-values que ceux sur lesquels l'impôt néerlandais a été calculé;

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 X a convenu, aux mois de juillet 2002 et de mars 2004, de jouer un match amical avec deux clubs de football semi-professionnels établis au Royaume-Uni. Ces matchs ont eu lieu aux Pays-Bas respectivement aux mois d'août 2002 et d'août 2004.

12 X a payé à ces clubs respectivement 133 000 euros et 50 000 euros pour les matchs en question. Ces montants n'ont pas été versés à leurs joueurs par lesdits clubs.

13 Ayant omis de retenir et de payer l'impôt sur les rémunérations sur lesdits montants, X s'est vu imposer des redressements en matière d'impôt sur les rémunérations s'élevant respectivement à 26 050 euros et à 9 450 euros, correspondant à 20 % de ces mêmes montants après déduction de certains coûts.

14 Le Rechtbank te 's-Gravenhage, saisi en première instance par X contre les décisions relatives à ces redressements, a annulé lesdites décisions ainsi que lesdits redressements.

15 Sur appel du Staatssecretaris van Financiën, le Gerechtshof te 's-Gravenhage, par arrêt du 1^{er} décembre 2008, a annulé les jugements du Rechtbank te 's-Gravenhage.

16 Estimant que la réglementation néerlandaise constitue une restriction au sens de l'article 56 TFUE qui ne peut pas être justifiée, X s'est pourvu en cassation contre l'arrêt du Gerechtshof te 's-Gravenhage devant le Hoge Raad der Nederlanden.

17 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 56 TFUE doit-il être interprété en ce sens qu'il existe une restriction à la libre circulation des services lorsque le destinataire d'un service, fourni par un prestataire de

services établi dans un autre État membre, est obligé, en vertu de la législation de l'État membre dans lequel ce destinataire est établi et dans lequel le service est fourni, de procéder à la retenue de l'impôt sur la rémunération payée en contrepartie de ce service, alors qu'une telle obligation de retenue n'existe pas lorsque le prestataire de services est établi dans le même État membre que le destinataire du service?

- 2) a) Si la réponse à la question précédente implique qu'une réglementation qui prévoit que le destinataire du service procède à une retenue constitue une entrave à la libre circulation des services, une telle entrave peut-elle être justifiée par la nécessité de garantir la perception et le recouvrement d'un impôt auprès de sociétés étrangères qui ne restent que peu de temps aux Pays-Bas et qui sont difficilement contrôlables, ce qui rend problématique l'exécution du pouvoir d'imposition conféré aux Pays-Bas?
- b) Dans une telle hypothèse, est-il pertinent que la réglementation ait été modifiée ultérieurement pour des situations telles que celle en cause, en ce sens qu'il a été renoncé unilatéralement à l'imposition, parce que son application s'était révélée difficile et inefficace?
- 3) La réglementation va-t-elle au-delà de ce qui est nécessaire compte tenu des possibilités offertes, notamment, par la directive 76/308/CEE [du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures (JO L 73, p. 18), telle que modifiée par la directive 2001/44/CE du Conseil, du 15 juin 2001 (JO L 175, p. 17, ci après la «directive 76/308»)] dans le domaine de l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts?
- 4) Pour répondre aux questions qui précèdent, est-il pertinent que l'impôt qui est dû sur la rémunération dans l'État membre dans lequel le destinataire du service est établi puisse être compensé avec l'impôt dû sur cette rémunération dans l'autre État membre?»

Sur les questions préjudicielles

- 18 À titre liminaire, il convient de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union (voir, notamment, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 36; du 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569, point 16, et du 18 juin 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rec. p. I-5145, point 24).

Sur la première question

- 19 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens que l'obligation imposée, en vertu de la réglementation d'un État membre, au destinataire de services de procéder à la retenue à la source de l'impôt sur les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans un autre État membre, tandis qu'une telle obligation n'existe pas en ce qui concerne les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans l'État membre en cause, constitue une restriction à la libre prestation de services au sens de cette disposition.
- 20 Il importe de relever d'emblée que l'article 56 TFUE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre (voir, notamment,

arrêt du 11 juin 2009, X et Passenheim-van Schoot, C-155/08 et C-157/08, Rec. p. I-5093, point 32 ainsi que jurisprudence citée).

- 21 En effet, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'article 56 TFUE exige la suppression de toute restriction à la libre prestation de services imposée au motif que le prestataire est établi dans un État membre différent de celui dans lequel la prestation est fournie (voir arrêts du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec. p. I-9461, point 31, et du 15 février 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Rec. p. I-1425, point 20).
- 22 Constituent des restrictions à la libre prestation des services les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (voir, notamment, arrêts du 4 décembre 2008, Jobra, C-330/07, Rec. p. I-9099, point 19, et du 22 décembre 2010, Tankreederei I, C-287/10, Rec. p. I-14233, point 15).
- 23 En outre, selon une jurisprudence constante, l'article 56 TFUE confère des droits non seulement au prestataire de services lui-même, mais également au destinataire desdits services (voir arrêts du 26 octobre 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, point 34; FKP Scorpio Konzertproduktionen, précité, point 32, ainsi que du 1^{er} juillet 2010, Dijkman et Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rec. p. I-6645, point 24).
- 24 Le Royaume des Pays-Bas soumet les destinataires de services qui font appel aux prestataires de services non-résidents dans le domaine sportif à l'obligation de procéder à une retenue à la source, au taux minimal de 20 %, sur les rémunérations versées auxdits prestataires non-résidents. En revanche, dans le cas d'un prestataire de services résident, le destinataire des services en cause n'est pas soumis à une telle obligation.
- 25 À cet égard, les gouvernements ayant soumis des observations à la Cour se réfèrent à l'arrêt du 22 décembre 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), et font valoir que la différence de traitement entre les rémunérations versées aux prestataires résidents et celles versées aux prestataires non-résidents s'explique par l'application aux contribuables qui se trouvent dans des situations différentes de deux techniques d'imposition différentes. En effet, si la rémunération versée à un prestataire de services établi aux Pays-Bas n'est pas soumise à une retenue à la source, ce prestataire est lui-même directement imposé au titre de l'impôt sur les sociétés ou, le cas échéant, au titre de l'impôt sur le revenu néerlandais. La nécessité d'appliquer des techniques différentes de perception de l'impôt s'expliquerait par la position du Royaume des Pays-Bas, qui est différente lorsqu'il s'agit des prestataires de services résidents, directement soumis au contrôle des autorités fiscales néerlandaises, et lorsqu'il s'agit des prestataires de services non-résidents, à l'égard desquels cet État membre agit en qualité d'État de la source des revenus et ne peut pas de ce fait simplement constater et recouvrer les créances fiscales auprès du contribuable, mais est tributaire de la coopération avec les autorités fiscales de l'État de résidence de celui-ci.
- 26 Certes, la Cour a déjà admis l'application aux bénéficiaires de revenus de capitaux de techniques d'imposition différentes selon que ceux-ci sont résidents ou non-résidents, cette différence de traitement concernant des situations qui ne sont pas objectivement comparables (arrêt Truck Center, précité, point 41). Ladite différence de traitement ne procurant de surcroît pas nécessairement un avantage aux bénéficiaires résidents, la Cour a jugé qu'elle ne constituait pas une restriction à la liberté d'établissement (arrêt Truck Center, précité, points 49 et 50).
- 27 Toutefois, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 32 de ses conclusions, le prestataire et le destinataire des services sont deux sujets de droit distincts, dotés d'un intérêt propre et pouvant chacun réclamer le bénéfice de la libre prestation des services, dès que leurs droits sont lésés.

- 28 Or, force est de constater que, indépendamment des effets que la retenue à la source peut avoir sur la situation fiscale des prestataires de services non-résidents, l'obligation de procéder à une telle retenue, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité, est susceptible de rendre les services transfrontaliers moins attrayants pour des destinataires de services résidents que les services fournis par des prestataires de services résidents et de dissuader lesdits destinataires de faire appel à des prestataires de services non-résidents.
- 29 Cette conclusion n'est pas infirmée par les arguments du gouvernement néerlandais, selon lesquels l'impact de la charge administrative supplémentaire imposée au destinataire de services, d'une part, serait négligeable, dans la mesure où celui-ci est déjà tenu d'opérer d'autres retenues à la source et de transférer les sommes retenues à l'administration fiscale, et, d'autre part, serait compensé par un allègement de la charge administrative du prestataire de services non-résident, qui ne doit pas effectuer de déclaration d'impôt aux Pays-Bas en plus de ses obligations administratives à l'égard de l'administration fiscale de l'État membre dans lequel il est établi.
- 30 À cet égard, il suffit de rappeler que même une restriction de faible portée ou d'importance mineure à une liberté fondamentale est prohibée par le traité FUE (voir, en ce sens, arrêts du 15 février 2000, Commission/France, C-34/98, Rec. p. I-995, point 49; du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, point 43; du 14 décembre 2006, Denkvit Internationaal et Denkvit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, point 50, ainsi que Dijkman et Dijkman-Lavaleije, précité, point 42).
- 31 En outre, conformément à la jurisprudence de la Cour, un traitement fiscal défavorable contraire à une liberté fondamentale ne saurait être considéré comme compatible avec le droit de l'Union par l'existence d'autres avantages, à supposer que de tels avantages existent (voir, en ce sens, arrêt du 6 juin 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 61, ainsi que arrêts précités Amurta, point 75, et Dijkman et Dijkman-Lavaleije, point 41).
- 32 Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'obligation imposée au destinataire de services de procéder à la retenue à la source sur les rémunérations versées aux prestataires de services non-résidents, tandis qu'une telle retenue à la source n'est pas appliquée aux rémunérations versées aux prestataires de services résidents, constitue une restriction à la libre prestation de services en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité.
- 33 Ce constat n'est pas de nature à affecter, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 39 de ses conclusions, la réponse à la question, qui ne fait d'ailleurs pas l'objet de la présente demande de décision préjudicielle, de savoir si une retenue à la source telle que celle en cause au principal constitue également une restriction à la libre prestation de services, dans l'hypothèse où elle conduit à ce que la prestation de services effectuée par un prestataire non-résident est soumise à une charge fiscale plus élevée que celle que supporte une prestation de services fournie par un prestataire résident. Dans la mesure où une telle retenue peut avoir des répercussions sur le coût de la prestation de services en question, elle serait en effet susceptible de dissuader tant le prestataire non-résident d'effectuer cette prestation que le destinataire de celle-ci de faire appel à un tel prestataire.
- 34 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens que l'obligation imposée, en vertu de la réglementation d'un État membre, au destinataire de services de procéder à la retenue à la source de l'impôt sur les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans un autre État membre, tandis qu'une telle obligation n'existe pas en ce qui concerne les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans l'État membre en cause, constitue une restriction à la libre prestation de

services, au sens de cette disposition, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité.

Sur les deuxième et troisième questions

- 35 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la restriction à la libre prestation des services découlant de la réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, peut être justifiée par la nécessité d'assurer le recouvrement efficace de l'impôt et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, même compte tenu des possibilités d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts offertes par la directive 76/308. Cette juridiction se demande, en outre, s'il convient de tenir compte de la circonstance que ladite réglementation nationale a été modifiée, le Royaume des Pays-Bas ayant renoncé à la retenue à la source en cause au principal.
- 36 Ainsi qu'il découle de la jurisprudence constante, une restriction à la libre prestation des services ne peut être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, en pareil cas, que l'application de cette restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt *Tankreederei I*, précité, point 19 et jurisprudence citée).
- 37 Il résulte d'une jurisprudence bien établie que la nécessité et la proportionnalité des dispositions prises par un État membre ne sont pas exclues au seul motif que ledit État a choisi un système de protection différent de celui adopté par un autre État membre (voir arrêt du 14 octobre 2004, *Omega*, C-36/02, Rec. p. I-9609, point 38), ces dispositions devant seulement être appréciées au regard des objectifs poursuivis par les autorités nationales de l'État membre intéressé et du niveau de protection qu'elles entendent assurer (voir, en ce sens, arrêts du 21 septembre 1999, *Läära e.a.*, C-124/97, Rec. p. I-6067, point 36; du 21 octobre 1999, *Zenatti*, C-67/98, Rec. p. I-7289, point 34, ainsi que du 11 septembre 2003, *Anomar e.a.*, C-6/01, Rec. p. I-8621, point 80).
- 38 Il en découle par analogie que la renonciation ultérieure par un État membre à l'application d'une mesure ne saurait non plus préjuger ni de son caractère approprié pour atteindre l'objectif recherché ni de sa proportionnalité qui doivent seulement être appréciés à l'égard de l'objectif poursuivi.
- 39 La Cour a déjà jugé que la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à la libre prestation des services. En effet, selon la Cour, la procédure de retenue à la source et le régime de responsabilité lui servant de garantie constituent un moyen légitime et approprié d'assurer le traitement fiscal des revenus d'une personne établie en dehors de l'État d'imposition et d'éviter que les revenus concernés échappent à l'impôt dans l'État de résidence ainsi que dans l'État où les services sont fournis (arrêt *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, précité, point 36).
- 40 Les gouvernements ayant soumis des observations à la Cour font valoir qu'une telle justification doit être admise concernant la législation en cause au principal.
- 41 Le gouvernement néerlandais explique en particulier que la retenue à la source en cause au principal a été introduite à la suite du constat par l'administration fiscale que le système basé sur les avis d'imposition adressés individuellement à chaque prestataire de services non-résident s'est montré inefficace, à cause des difficultés et de la charge administrative qu'un tel système générerait pour lesdits prestataires non-résidents ainsi que pour l'administration. Selon le gouvernement néerlandais, la retenue à la source qui s'applique aux rémunérations versées aux clubs sportifs, desquelles les frais pertinents sont déduits, permet d'imposer les revenus des joueurs de manière plus simple et efficace tant du point de vue de ces derniers que du point de vue de l'administration.

- 42 À cet égard, il convient de constater que, lorsqu'il s'agit de prestataires de services qui fournissent des services occasionnels dans un État membre autre que celui dans lequel ils sont établis et n'y restent que peu de temps, une retenue à la source constitue un moyen propre à assurer un recouvrement efficace de l'impôt dû.
- 43 Il convient encore de vérifier si cette mesure ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer un recouvrement efficace de l'impôt dû, compte tenu, notamment, des possibilités offertes par la directive 76/308 dans le domaine de l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts.
- 44 La directive 76/308 établit des règles communes concernant l'assistance mutuelle afin de garantir le recouvrement des créances relatives à certains droits et certaines cotisations et taxes (arrêt du 14 janvier 2010, Kyrián, C-233/08, Rec. p. I-177, point 34). Conformément aux dispositions de cette directive, un État membre peut demander l'assistance d'un autre État membre en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt sur le revenu dû par un contribuable résidant dans ce dernier État membre (voir arrêt du 9 novembre 2006, Turpeinen, C-520/04, Rec. p. I-10685, point 37).
- 45 Il découle de ses premier à troisième considérants que la directive 76/308 a pour objet de supprimer les obstacles à l'établissement et au fonctionnement du marché commun découlant de la limitation territoriale du champ d'application des dispositions nationales en matière de recouvrement.
- 46 La directive 76/308 prévoit ainsi des mesures d'assistance sous forme de communication des renseignements utiles pour le recouvrement, de notification des actes au destinataire ainsi que sous forme de recouvrement des créances faisant l'objet d'un titre qui en permet l'exécution.
- 47 L'extension du champ d'application de la directive 76/308 notamment aux créances relatives aux impôts sur le revenu par la directive 2001/44 vise, ainsi qu'il résulte des considérants 1 à 3 de cette dernière directive, à assurer la «neutralité fiscale du marché intérieur» et à protéger des intérêts financiers notamment des États membres compte tenu du développement de la fraude fiscale (voir arrêt du 29 avril 2004, Commission/Conseil, C-338/01, Rec. p. I-4829, point 68). Si la directive 2001/44 procède à un certain rapprochement des dispositions nationales en matière fiscale dès lors qu'elle oblige tous les États membres à traiter les créances émanant des autres États membres comme des créances nationales (arrêt Commission/Conseil, précité, point 75), sa vocation, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 53 de ses conclusions, n'a pas été de remplacer la retenue à la source en tant que technique de perception de l'impôt.
- 48 En l'occurrence, il y a lieu de constater que la renonciation à la retenue à la source et le recours aux modalités d'assistance mutuelle permettraient, certes, d'éliminer la restriction à la libre prestation des services occasionnée au destinataire de services par la réglementation nationale en cause au principal.
- 49 Toutefois, une telle renonciation n'éliminerait pas nécessairement toutes les formalités qui sont à la charge du destinataire de services. En effet, ainsi que l'ont relevé certains gouvernements ayant soumis des observations à la Cour, la retenue à la source permet à l'administration fiscale de prendre connaissance du fait générateur de l'impôt dont est redevable le prestataire de services non-résident. En l'absence d'une telle retenue, l'administration fiscale de l'État membre concerné serait vraisemblablement amenée à imposer au destinataire de services établi sur le territoire de ce dernier État l'obligation de déclarer la prestation effectuée par le prestataire de services non-résident.
- 50 Par ailleurs, la renonciation à la retenue à la source conduirait à la nécessité de la perception de l'impôt auprès du prestataire de services non-résident, ce qui pourrait entraîner, ainsi que

M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 58 de ses conclusions, une charge considérable pour ce prestataire, dans la mesure où celui-ci devrait présenter une déclaration fiscale dans une langue autre que la sienne et se familiariser avec un régime fiscal d'un État membre autre que celui dans lequel il est établi. Le prestataire de services non-résident pourrait ainsi être dissuadé de fournir un service dans l'État membre concerné et il pourrait finalement s'avérer encore plus difficile pour le destinataire de services d'obtenir un service en provenance d'un État membre autre que celui dans lequel il est établi.

51 En outre, une telle perception directe auprès du prestataire de services non-résident entraînerait également une charge administrative considérable pour les autorités fiscales dont relève le destinataire de services au regard du grand nombre de services fournis de manière ponctuelle.

52 Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il convient de constater, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a relevé au point 59 de ses conclusions, que la perception directe de l'impôt auprès du prestataire de services non-résident ne constituerait pas forcément une mesure moins contraignante que la retenue à la source.

53 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre aux deuxième et troisième questions que, pour autant que la restriction à la libre prestation de services découlant de la réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, résulte de l'obligation de procéder à la retenue à la source en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité, cette restriction peut être justifiée par la nécessité d'assurer le recouvrement efficace de l'impôt et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, même compte tenu des possibilités d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts offertes par la directive 76/308. La renonciation ultérieure à la retenue à la source en cause au principal ne saurait préjuger ni de son caractère propre à atteindre l'objectif recherché, ni de sa proportionnalité, qui doivent seulement être appréciés au regard de l'objectif poursuivi.

Sur la quatrième question

54 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si, afin d'apprécier si l'obligation du destinataire de services de procéder à la retenue à la source, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité, constitue une restriction à la libre prestation de services prohibée par l'article 56 TFUE, il importe de savoir si le prestataire de services non-résident peut déduire l'impôt retenu aux Pays-Bas de l'impôt qu'il doit acquitter dans l'État membre dans lequel il est établi.

55 Or, ainsi qu'il a été relevé au point 28 du présent arrêt, l'obligation de procéder à une telle retenue est susceptible de rendre les services transfrontaliers moins attrayants pour des destinataires de services résidents que les services fournis par des prestataires de services résidents et de dissuader lesdits destinataires de faire appel à des prestataires de services non-résidents, indépendamment des effets que la retenue à la source peut avoir sur la situation fiscale des prestataires de services non-résidents.

56 Dès lors, le traitement fiscal du prestataire de services dans l'État membre dans lequel il est établi ne présente aucune pertinence pour apprécier si l'obligation du destinataire de services de procéder à ladite retenue à la source constitue une restriction à la libre prestation de services prohibée par l'article 56 TFUE.

57 Il convient, par conséquent, de répondre à la quatrième question que, afin d'apprécier si l'obligation du destinataire de services de procéder à la retenue à la source, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de

responsabilité, constitue une restriction à la libre prestation de services prohibée par l'article 56 TFUE, il n'est pas pertinent de savoir si le prestataire de services non-résident peut déduire l'impôt retenu aux Pays-Bas de l'impôt qu'il doit acquitter dans l'État membre dans lequel il est établi.

Sur les dépens

- 58 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

- 1) **L'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens que l'obligation imposée, en vertu de la réglementation d'un État membre, au destinataire de services de procéder à la retenue à la source de l'impôt sur les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans un autre État membre, tandis qu'une telle obligation n'existe pas en ce qui concerne les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans l'État membre en cause, constitue une restriction à la libre prestation de services, au sens de cette disposition, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité.**
- 2) **Pour autant que la restriction à la libre prestation de services découlant de la réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, résulte de l'obligation de procéder à la retenue à la source en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité, cette restriction peut être justifiée par la nécessité d'assurer le recouvrement efficace de l'impôt et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, même compte tenu des possibilités d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts offertes par la directive 76/308/CEE du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures, telle que modifiée par la directive 2001/44/CE du Conseil, du 15 juin 2001. La renonciation ultérieure à la retenue à la source en cause au principal ne saurait préjuger ni de son caractère propre à atteindre l'objectif recherché, ni de sa proportionnalité, qui doivent seulement être appréciés au regard de l'objectif poursuivi.**
- 3) **Afin d'apprécier si l'obligation du destinataire de services de procéder à la retenue à la source, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité, constitue une restriction à la libre prestation de services prohibée par l'article 56 TFUE, il n'est pas pertinent de savoir si le prestataire de services non-résident peut déduire l'impôt retenu aux Pays-Bas de l'impôt qu'il doit acquitter dans l'État membre dans lequel il est établi.**

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.