Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MELCHIOR WATHELET
présentées le 13 février 2014[1]

Affaires jointes C-53/13 et C-80/13

Strojírny Prostějov a.s. (C-53/13)
contre
Odvolací finanční ředitelství
[demande de décision préjudicielle formée par le Krajský soud v Ostravě (République tchèque)]
et
ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)
contre
Odvolací finanční ředitelství

[demande de décision préjudicielle formée par le Nejvyšší správní soud (République tchèque)]

«Libre prestation de services — Détachement de travailleurs — Restrictions — Retenue à la source de l'impôt sur le revenu et versement au budget national par l'entreprise utilisant les services de ces travailleurs — Absence d'une telle obligation dans le cas des travailleurs détachés par une entreprise nationale»

I – Introduction

1. Les présentes demandes de décision préjudicielle se posent dans le contexte d'une location internationale de main-d'œuvre et concernent l'obligation pour un résident tchèque (le destinataire de services) de payer une retenue à la source sur les salaires des employés mis à sa disposition par une agence de travail intérimaire établie dans un autre État membre (le prestataire de services) alors que cette obligation pèse sur l'agence de travail intérimaire si elle est une société résidente en République tchèque.

2. De plus, si l'agence est non-résidente, la loi tchèque instaure une présomption selon laquelle, lorsque la facture émise par cette agence de travail intérimaire non-résidente à son client tchèque ne distingue pas le prix du service d'intermédiaire et la somme destinée à payer les salaires des employés, ce dernier montant est réputé se monter à 60 % de la somme totale facturée.

3. Les litiges au principal impliquent deux sociétés tchèques qui ont recouru aux services d'agences de travail intérimaire slovaques et qui n'ont pas procédé à la retenue à la source prévue par la loi tchèque. Les autorités fiscales tchèques leur ont adressé un redressement réclamant le montant qu'elles auraient dû retenir à la source sur les salaires des employés. Or, du point de vue de ces sociétés tchèques, le montant de la retenue à la source était inclus dans la somme versée aux agences de travail. Dès lors, le redressement fiscal implique pour eux l'obligation de payer cette somme une deuxième fois et de plus, à cause du taux forfaitaire de 60 %, sur une base d'imposition largement plus élevée que les salaires réels des employés.

1 — Langue originale: le français.

4. Les présentes affaires portent sur la compatibilité de ces dispositions avec le droit de l'Union.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

5. Les présentes demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation des articles 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE et 56 TFUE.

B – *Le droit tchèque*

6. Les dispositions suivantes de la loi nº 586/1992 relative à l'impôt sur le revenu (ci-après la «loi sur l'impôt sur le revenu»), telle qu'applicable au moment des faits, sont pertinentes pour les questions soulevées dans les litiges au principal:

«[…]

Article 2

Les assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques

1. Les personnes assujetties à l'impôt sur le revenu des personnes physiques sont des personnes physiques (ci-après les «assujettis»).

2. Les assujettis qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire de la République tchèque sont imposés au titre des revenus de sources tchèque et étrangère.

3. Les assujettis qui ne sont pas visés au paragraphe 2 ou ceux pour lesquels les accords internationaux le prévoient sont imposés uniquement au titre des revenus de source tchèque (article 22). Les assujettis qui séjournent sur le territoire de la République tchèque uniquement à des fins d'études ou pour y recevoir des soins sont imposés seulement au titre des revenus de source tchèque, et ce même s'ils ont une résidence habituelle sur le territoire de la République tchèque.

4. Les assujettis ayant leur résidence habituelle sur le territoire de la République tchèque sont ceux qui y résident au moins 183 jours par année civile, et ce de façon continue ou périodique; le délai de 183 jours comprend chaque jour de séjour entamé. Par domicile sur le territoire de la République tchèque, on entend, aux fins de la présente loi, le lieu où l'assujetti a une résidence stable dans des circonstances dont il est possible de déduire son intention d'occuper cette résidence de manière permanente.

[…]Article 6Les revenus tirés d'une activité salariée et les avantages liés à une fonction

[…]

2. L'assujetti qui tire ses revenus d'une activité salariée et des avantages liés à sa fonction est désigné ci-après comme 'employé', le payeur du revenu comme 'employeur'. Par employeur, on entend également tout assujetti visé à l'article 2, paragraphe 2, ou à l'article 17, paragraphe 3, pour lequel les employés effectuent un travail selon ses directives, même si les revenus pour ce travail sont, sur le fondement d'une relation contractuelle, versés par l'intermédiaire d'une personne établie ou résidant à l'étranger. Au regard des autres dispositions de la loi, le revenu ainsi versé est réputé payé par un

assujetti visé à l'article 2, paragraphe 2, ou à l'article 17, paragraphe 3. Dans le cas où la somme versée par l'employeur à une personne établie ou résidant à l'étranger comporte également la rémunération pour le service d'intermédiaire, le revenu d'un employé est réputé représenter au moins 60 % de la somme totale.

[…]

Article 38c

Les redevables étrangers

On entend également par redevable conformément aux articles 38d, 38e et 38h tout assujetti visé à l'article 2, paragraphe 3, et à l'article 17, paragraphe 4, qui dispose d'un établissement fixe sur le territoire de la République tchèque (article 22, paragraphe 2), ou qui y emploie ses employés plus de 183 jours, à l'exception des cas de fourniture de services au sens des dispositions de l'article 22, paragraphe 1, sous c) […]. Dans le cas énoncé à l'article 6, paragraphe 2, deuxième et troisième phrases, l'assujetti visé à l'article 2, paragraphe 3, et à l'article 17, paragraphe 4, n'a pas la qualité de redevable.»

7. L'article 69 de la loi n° 337/1992 sur l'administration des taxes (ci-après la «loi sur l'administration des taxes»), intitulé «Retenue à la source», prévoit, à son paragraphe 1:

«L'impôt ou la somme visant à garantir le paiement de l'impôt dont le montant était à retenir ou à prélever par le redevable en se fondant sur la base d'imposition est reversé, par celui-ci, à l'administration fiscale dans le délai déterminé par la présente loi ou par une loi spéciale. Si ces montants n'ont pas été retenus ou perçus au taux fixé ou payés dans le délai imparti, l'administration fiscale ordonne au redevable le paiement direct des sommes dues. Dans des cas justifiés, l'administration fiscale peut fixer au redevable un autre délai pour payer l'impôt retenu à la source; cette décision est susceptible d'un recours. Si le redevable n'effectue pas la retenue d'impôt ou ne prélève pas l'impôt au taux fixé, ni a posteriori, la base retenue pour calculer l'impôt est la somme qui, après la retenue à la source, sera versée à l'assujetti par le redevable.»

8. La convention destinée à éviter une double imposition et une évasion fiscale dans le domaine de l'impôt sur le revenu et sur la fortune, conclue entre la République tchèque et la République slovaque (ci-après la «convention tendant à éviter une double imposition») prévoit, à son article 14, paragraphe 1:

«Les traitements, salaires et autres rémunérations similaires, qui sont perçus par le résident d'un État contractant au titre de son activité professionnelle sont imposés, […] uniquement dans cet État, à moins que cette activité professionnelle ne soit exercée dans l'autre État contractant. Si elle est exercée dans l'autre État contractant, les rémunérations perçues au titre de cette activité peuvent être imposées dans cet autre État.»

III – Les litiges au principal et les questions préjudicielles

9. Les requérantes au principal, Strojírny Prostějov a.s. (ci-après «Strojírny Prostějov») et ACO Industries Tábor s. r. o. (ci-après «ACO Industries»), sont des sociétés établies en République tchèque qui ont utilisé les services d'agences de travail intérimaire établies en Slovaquie et exerçant une activité économique en République tchèque par l'intermédiaire d'une succursale inscrite au registre du commerce tchèque.

10. Il ressort des décisions de renvoi que les agences de travail en question mettaient leurs employés à la disposition de Strojírny Prostějov et ACO Industries pour une durée déterminée, pendant laquelle ces employés effectuaient leur travail selon les directives de Strojírny Prostějov et d'ACO Industries. Les agences de travail intérimaire leur facturaient le montant convenu en contrepartie de la mise à disposition temporaire de personnel. Ce montant était calculé en fonction du nombre d'heures prestées par les employés mis à disposition de Strojírny Prostějov et d'ACO Industries.

11. ACO Industries a versé à une agence de travail intérimaire la somme de 160 couronnes tchèques (CZK) ou 170 CZK (à savoir environ 5,85 euros ou 6,21 euros au taux de change actuel) pour chaque heure de travail alors que, selon leur accord, le salaire horaire garanti aux employés était de 50 CZK (à savoir environ 1,82 euros selon le taux de change actuel). La différence de 110 CZK ou 120 CZK (à savoir 4,02 euros ou 4,38 euros au taux de change actuel) représentait les recettes brutes de l'agence de travail. La décision de renvoi dans l'affaire C-53/13 ne fournit pas ces détails chiffrés.

12. Lors d'un contrôle, les autorités fiscales ont constaté que Strojírny Prostějov et ACO Industries n'avaient versé aucun acompte sur l'impôt sur le revenu des travailleurs. Pour cette raison, les autorités fiscales ont ordonné à Strojírny Prostějov et à ACO Industries de payer directement le montant dû.

13. La décision de renvoi dans l'affaire C-80/13 précise que les autorités fiscales ont, conformément à la présomption instaurée à l'article 6, paragraphe 2 in fine, de la loi sur l'impôt sur le revenu, utilisé comme base d'imposition un montant correspondant à 60 % des sommes facturées par l'agence de travail intérimaire. Pareille précision ne se retrouve pas dans l'autre décision de renvoi dans l'affaire C-53/13.

14. Les recours de Strojírny Prostějov et d'ACO Industries devant les autorités fiscales compétentes ont été rejetés. Elles ont ensuite introduit ces recours devant les juridictions tchèques qui ont considéré que les affaires en question posaient des questions d'interprétation du droit de l'Union et ont décidé de poser à la Cour des questions préjudicielles.

15. Dans l'affaire C-53/13, le Krajský soud v Ostravě a posé à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les dispositions des articles 56 [TFUE] et 57 [TFUE] s'opposent-elles à l'application d'une réglementation nationale qui, dans le cas où une entreprise (le prestataire) mettant des travailleurs à disposition d'une autre entreprise est établie sur le territoire d'un autre État membre, impose à l'entreprise utilisatrice l'obligation de retenir l'impôt sur le revenu prélevé sur les rémunérations versées à ces travailleurs et de le reverser au budget de l'État, alors que, dans le cas où le prestataire est établi sur le territoire de la République tchèque, cette obligation pèse sur le prestataire?»

16. Dans l'affaire C-80/13, le Nejvyšší správní soud a posé à la Cour les trois questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] et 56 [TFUE] s'opposent-ils à une réglementation qui prévoit que l'employeur établi dans un premier État membre est tenu de prélever un acompte sur l'impôt sur le revenu des employés (ressortissants d'un second État membre) qui sont mis à sa disposition de manière temporaire par une agence de travail intérimaire établie dans le second État membre, par l'intermédiaire d'une succursale créée dans le premier État membre?

2) Les articles 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] et 56 [TFUE] s'opposent-ils à une réglementation qui prévoit que l'assiette de l'impôt sur les revenus des employés est calculée par application d'un taux forfaitaire d'au moins 60 % du montant facturé par l'agence de travail intérimaire dans les cas où ce montant comprend également la rémunération pour le service d'intermédiaire?

3) En cas de réponse affirmative à la première ou à la deuxième question, est-il possible, dans une situation telle que celle en l'espèce, de restreindre les libertés fondamentales précitées en invoquant des raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique, ou encore, le cas échéant, l'efficacité du contrôle fiscal?»

IV – La procédure devant la Cour

17. Les demandes de décision préjudicielle ont été déposées à la Cour le 30 janvier 2013 pour l'affaire C-53/13 et le 15 février 2013 pour l'affaire C-80/13. Par décision du 20 mars 2013, le président de la Cour a ordonné la jonction des deux affaires.

18. ACO Industries, l'Odvolací finanční ředitelství, les gouvernements tchèque et danois ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites. Une audience s'est tenue le 11 décembre 2013, lors de laquelle le gouvernement tchèque et la Commission ont présenté leurs observations orales.

V – Analyse

19. Par leurs questions préjudicielles, les juridictions de renvoi interrogent la Cour sur la même question, celle de savoir si une disposition d'une réglementation d'un État membre telle que l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu, qui prévoit que les résidents de cet État membre sont tenus de prélever un acompte sur l'impôt sur le revenu des employés qui sont mis à leur disposition de manière temporaire par une agence de travail intérimaire établie dans un autre État membre, alors que si cette agence de travail était établie dans le premier État membre cette obligation pèserait sur l'agence de travail en question, comporte une restriction aux libertés fondamentales et, dans l'affirmative, si elle peut être justifiée.

A – *Sur la liberté fondamentale applicable en l'espèce*

20. Comme la Commission, je considère que l'application du principe de non-discrimination instauré à l'article 18 TFUE peut être exclue d'emblée, car, selon la jurisprudence de la Cour, cet article n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations pour lesquelles le traité FUE ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination [2].

21. Il convient donc de déterminer de quelle liberté garantie par le traité FUE relève la réglementation nationale en cause. Pour ce faire, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation nationale en cause [3].

22. En l'espèce, l'obligation de prélèvement d'un acompte sur l'impôt sur le revenu des employés pèse sur le destinataire de services qui est résident tchèque lorsque l'agence de travail intérimaire est établie à l'étranger, alors que l'obligation pèse sur cette dernière lorsque celle-ci est résidente en République tchèque.

2 — Voir arrêt du 15 septembre 2011, Schulz-Delzers et Schulz (C-240/10, Rec. p. I-8531, point 29).

3 — Voir arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995, points 31 à 33); du 3 octobre 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec. p. I-9521, points 34 et 44 à 49); du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673, points 37 et 38); du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec. p. I-11753, point 36), et du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107, points 26 à 34), ainsi que ordonnance du 10 mai 2007, Lasertec (C-492/04, Rec. p. I-3775, point 19).

23. La Commission estime que la réglementation nationale en cause devrait être examinée à la lumière de la libre prestation des services, dans la mesure où elle détermine les obligations fiscales d'une agence de travail intérimaire quand elle fournit des services à des sociétés opérant en République tchèque et à la lumière de la liberté d'établissement, dans la mesure où elle détermine l'impôt que doit payer une agence de travail intérimaire étrangère, qui, sur le territoire de la République tchèque, a créé une succursale dont l'activité est liée à la mise à disposition de travailleurs.

24. À mon avis, la différence de traitement résultant de l'application de l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu est susceptible d'avoir pour effet de dissuader les résidents tchèques de recourir aux services des agences de travail intérimaire non-résidentes afin d'éviter la charge du prélèvement d'un acompte sur l'impôt sur le revenu des employés. Elle est également susceptible de rendre plus difficile l'activité économique en République tchèque de ces prestataires de services non-résidents. Pour ces raisons, elle relève uniquement de la libre prestation des services.

25. La possibilité d'une incidence de cette réglementation sur l'établissement en République tchèque des agences non-résidentes n'est qu'une conséquence de l'effet restrictif potentiel de la réglementation nationale en cause sur la prestation de leurs services.

B – *Sur l'existence d'une restriction à la libre prestation des services*

1. Arguments des parties

26. Pour ACO Industries et la Commission, l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu crée une restriction à la libre prestation des services, puisque, selon ACO Industries, l'obligation de prélèvement de l'acompte sur l'impôt sur le revenu des employés imposerait au résident tchèque qui recourt aux services d'une agence de travail intérimaire étrangère un traitement fiscal plus contraignant que celui dont bénéficie le résident tchèque qui utilise les services d'une agence de travail intérimaire résidente.

27. Pour ACO Industries, il en est de même pour la disposition nationale en cause qui prescrit en cas de recours à une agence de travail intérimaire non-résidente, une assiette d'imposition forfaitaire de 60 % de la somme facturée par l'agence de travail intérimaire lorsque la facture comprend également la rémunération pour le service d'intermédiaire, ce forfait étant présumé représenter le revenu de l'employé.

28. ACO Industries suggère, ainsi, qu'une agence de travail intérimaire résidente n'a pas à prendre de mesures particulières, comme, par exemple, la séparation sur la facture de la rémunération des employés du coût de leur transport et d'autres frais administratifs liés au service d'intermédiaire. La Commission estime que la charge fiscale et administrative imposée au destinataire de services tchèque rend les services offerts par les agences de travail intérimaire non-résidentes moins attrayants que ceux offerts par des agences résidentes en République tchèque et constitue, à ce titre, une restriction à la libre prestation des services. Quant au taux forfaitaire de 60 %, elle considère, comme ACO Industries, qu'il s'agit d'une mesure discriminatoire en ce qu'elle ne s'applique pas dans le cas des services prestés par des agences de travail intérimaire résidentes.

29. En revanche, selon l'Odvolací finanční ředitelství et les gouvernements tchèque et danois, la réglementation nationale en cause ne constitue pas une restriction à la libre prestation des services.

30. En particulier, l'Odvolací finanční ředitelství et le gouvernement tchèque soutiennent que les agences de travail intérimaire établies en dehors de la République tchèque ne se trouvent ni dans une situation comparable ni dans une situation de concurrence avec les agences établies dans cet État membre. En outre, la gestion liée au calcul, à la perception et à la retenue de l'impôt sur le revenu des travailleurs détachés ne constituerait pas une charge excessive pour l'entreprise utilisatrice de la main-d'œuvre de ces travailleurs. En tout cas, selon le gouvernement tchèque, ce prélèvement est autorisé par l'article 14, paragraphe 1, de la convention tendant à éviter une double imposition.

31. Le gouvernement danois considère qu'il n'y a pas en l'espèce de différence de traitement entre des personnes se trouvant dans des situations comparables. Selon ce gouvernement, l'élément de comparaison pertinent est l'employé mis à disposition par une agence de travail intérimaire résidente. Pour autant que l'impôt retenu à la source sur la rémunération des travailleurs mis à disposition par une agence de travail intérimaire non-résidente ne soit pas plus élevé que l'impôt sur le revenu frappant les rémunérations des travailleurs mis à disposition par une agence de travail intérimaire résidente, le gouvernement danois soutient que l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu n'implique pas une restriction de la libre prestation des services.

32. La position des juridictions de renvoi est que l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu constitue une restriction à la libre prestation des services, en ce que son application conduit à un traitement fiscal plus lourd pour les résidents tchèques qui recourent aux services d'agences de travail intérimaire non-résidentes plutôt qu'à ceux des agences de travail intérimaire résidentes en République tchèque.

2. Analyse

33. Comme ACO Industries et la Commission ainsi que les juridictions de renvoi, je considère que l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu comporte une restriction à la libre prestation des services.

34. La Cour a déjà examiné plusieurs dispositions nationales imposant au destinataire résident d'une prestation de services qui recourt aux services d'un prestataire non-résident d'opérer une retenue à la source sur les sommes qu'il lui doit. Les parties citent les affaires FKP Scorpio Konzertproduktionen, Truck Center et X; j'y ajoute Commission/Belgique [4].

35. Dans l'affaire FKP Scorpio Konzertproduktionen, précitée, la juridiction de renvoi demandait «si une législation nationale en vertu de laquelle une procédure de retenue à la source de l'impôt est appliquée à la rémunération de prestataires de services non-résidents de l'État membre dans lequel les services sont fournis, alors que la rémunération versée aux prestataires résidents de cet État membre n'est pas soumise à une telle retenue» [5] constituait une restriction à la libre prestation des services et, le cas échéant, si elle pouvait être justifiée.

36. La Cour a constaté l'existence d'une restriction à cette liberté sur la base du fait que «l'obligation du destinataire de services de procéder à la retenue à la source de l'impôt sur la rémunération versée à un prestataire de services résident d'un autre État membre, ainsi que le fait, pour ledit destinataire, de voir, le cas échéant, sa responsabilité engagée, est susceptible de dissuader des sociétés telles que Scorpio de faire appel à des prestataires de services résidents d'autres États membres» [6].

4 — Voir arrêts du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec. p. I-9461); du 9 novembre 2006, Commission/Belgique (C-433/04, Rec. p. I-10653); du 22 décembre 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), et du 18 octobre 2012, X (C-498/10).

5 — Point 28.

6 — Ibidem (point 33).

37. L'arrêt de la Cour dans l'affaire Commission/Belgique, précitée, concernait aussi une retenue à la source. La Commission demandait à la Cour de constater que, en obligeant les commettants et les entrepreneurs belges – qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique – à retenir 15 % de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, le Royaume de Belgique avait manqué aux obligations qui lui incombaient en vertu des articles 49 CE et 50 CE (devenus articles 56 TFUE et 57 TFUE).

38. La Cour a constaté une restriction à la libre prestation des services sur la base du fait que, «en application de [la législation belge], le commettant ou l'entrepreneur [devraient] retenir en faveur de l'administration belge une somme correspondant à 15 % du prix facturé par un prestataire non enregistré [ce qui revenait] à priver ce prestataire de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie de ses revenus, qu'il ne [pouvait] récupérer qu'au terme d'une procédure administrative spécifique. Les inconvénients que l'obligation de retenue [représentait] pour les prestataires non enregistrés et non établis en Belgique [étaient], dès lors, susceptibles de les dissuader d'accéder au marché belge afin d'y fournir des services dans le secteur de la construction» [7].

39. La Cour était encore confrontée à la même question dans l'affaire Truck Center, précitée, dans laquelle la juridiction de renvoi souhaitait savoir si «une réglementation d'un État membre prévoyant une retenue à la source de l'impôt sur les intérêts versés par une société résidente de cet État à une société bénéficiaire résidente d'un autre État membre, tout en exonérant de cette retenue les intérêts versés à une société bénéficiaire résidente du premier État membre» [8] était compatible avec la liberté d'établissement.

40. La Cour a décidé que, «afin de déterminer si [cette] différence de traitement fiscal [était] discriminatoire, il [convenait] de rechercher si, à l'égard de la mesure nationale en cause, les sociétés concernées se trouvent dans une situation objectivement comparable» [9]. Elle a constaté que la différence de traitement en cause concernait des situations qui n'étaient pas objectivement comparables pour les trois raisons principales suivantes:

— en premier lieu, «lorsque la société distributrice d'intérêts et la société bénéficiaire de ces intérêts résident en Belgique, la position de l'État belge est différente de celle qui est la sienne lorsqu'une société résidant dans cet État verse des intérêts à une société non-résidente puisque, dans le premier cas, l'État belge agit en sa qualité d'État de résidence des sociétés concernées et que, dans le second cas, il agit en tant qu'État de la source des intérêts» [10];

— en deuxième lieu, «le versement d'intérêts par une société résidente à une autre société résidente et le versement d'intérêts par une société résidente à une société non-résidente donnent lieu à des impositions distinctes, fondées sur des bases juridiques différentes», à savoir le précompte mobilier dans le cas des intérêts versés par une société résidente à une société non-résidente et l'impôt des sociétés dans le cas du versement des intérêts d'une société résidente à une autre société résidente [11], et enfin,

— en troisième lieu, ces différentes techniques d'imposition étaient considérées comme reflétant «la différence des situations dans lesquelles se trouvent ces sociétés en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt», à savoir le fait que «les sociétés bénéficiaires résidentes sont directement soumises au contrôle de l'administration fiscale belge, qui peut assurer le

7 — Arrêt Commission/Belgique, précité (point 30).

8 — Point 21.

9 — Ibidem (point 36).

10 — Ibidem (point 42).

11 — Ibidem (points 43 et 44).

recouvrement forcé de l'impôt» tandis que les sociétés bénéficiaires non-résidentes ne le sont pas, nécessitant ainsi l'assistance de l'administration fiscale de leur État de résidence pour effectuer le recouvrement de l'impôt [12].

41. Selon la Cour, «la différence de traitement résultant de la réglementation fiscale en cause dans le litige au principal ne procur[ait] pas nécessairement un avantage aux sociétés bénéficiaires résidentes dès lors que, d'une part, […] celles-ci [étaient] tenues d'effectuer des versements anticipés de l'impôt des sociétés et que, d'autre part, le taux du précompte mobilier perçu sur les intérêts versés à une société non-résidente [était] nettement inférieur à celui de l'impôt des sociétés, prélevé sur les revenus des sociétés résidentes bénéficiaires d'intérêts» [13].

42. La Cour a conclu son analyse de la question de savoir si la différence de traitement était discriminatoire [14] en jugeant, au point 50 de son arrêt, que ladite différence de traitement ne constituait pas une restriction à la liberté d'établissement.

43. Plus récemment, dans l'affaire X, précitée, la Cour a examiné la question de la compatibilité avec la libre prestation de services de l'obligation imposée, en vertu d'une réglementation néerlandaise, 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'existait pas en ce qui concerne les rémunérations versées aux prestataires de services établis aux Pays-Bas.

44. La Cour a considéré que, «indépendamment des effets que la retenue à la source [pourrait] 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, [était] 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» [15].

45. «Cette conclusion», poursuit la Cour, «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 allégement 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» [16].

46. La Cour a conclu que la réglementation néerlandaise en cause constituait une restriction à la libre prestation des services «en ce qu'elle impliqu[ait] une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité» [17].

47. La différence de conclusion entre, d'une part, l'arrêt Truck Center, précité, et, d'autre part, les arrêts précités FKP Scorpio Konzertproduktionen, Commission/Belgique et X se reflète dans la position des parties dans la présente affaire. En effet, ACO Industries ne fait aucune référence audit arrêt Truck Center et la Commission ne fait que le mentionner, alors que les gouvernements tchèque et danois se basent essentiellement sur cet arrêt afin d'établir la compatibilité de la réglementation en cause avec le droit de l'Union.

12 — Ibidem (points 47 et 48).
13 — Ibidem (point 49).
14 — Ibidem (point 36).
15 — Arrêt X, précité (point 28).
16 — Ibidem (point 29).
17 — Ibidem (point 32).

48. Deux éléments me convainquent de l'existence d'une restriction. Le premier élément concerne l'arrêt Truck Center, précité. Dans cette affaire, la Cour n'a conclu à l'absence de restriction que parce qu'elle a estimé que la différence de traitement s'appliquait à des contribuables qui n'étaient pas dans des situations objectivement comparables.

49. Même si je ne suis pas convaincu par les trois éléments de non-comparabilité des situations relevés par la Cour dans cet arrêt [18], il suffit de relever, dans le présent dossier, que les entreprises tchèques qui recourent aux services d'agences de travail intérimaire non-résidentes sont dans une situation comparable à celle des entreprises tchèques qui recourent aux mêmes services d'agences résidentes en République tchèque. Il en est de même des agences qui prestent ces services, puisque la convention tendant à éviter une double imposition signée entre la République tchèque et la République slovaque prévoit à son article 14, paragraphe 1, que les rémunérations des travailleurs mis à disposition d'un client résident en République tchèque seront imposés en République tchèque, que cette mise à disposition soit faite par une agence résidente ou non-résidente.

50. Le fait que la réglementation tchèque considère que l'employeur est, dans un cas, le prestataire et, dans l'autre cas, le destinataire de services ne change rien à la comparabilité des situations fiscales.

51. Le deuxième élément qui forge ma conviction est la longue liste d'arrêts de la Cour qui, en matière de liberté d'établissement ou de libre circulation des capitaux, ont systématiquement considéré qu'une retenue à la source, qui ne pesait que sur les dividendes sortants, constituait une différence de traitement de situations comparables (qu'il s'agisse des actionnaires ou des sociétés distributrices) et, à ce titre, une restriction d'une liberté fondamentale [19].

C – *Sur la justification*

52. Le Nejvyšší správní soud pose également la question de savoir si la restriction à la libre prestation des services résultant de l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu peut être justifiée. En particulier, celui-ci évoque l'ordre public, la sécurité publique ou la santé publique et, le cas échéant, l'efficacité des contrôles fiscaux. L'Odvolací finanční ředitelství et le gouvernement tchèque évoquent en outre la prévention de l'évasion fiscale.

53. Quant à la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux, je considère que, comme dans l'affaire FKP Scorpio Konzertproduktionen, précitée, il convient de considérer qu'il s'agit de la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt sur le revenu. En effet, l'obligation de retenue de l'impôt sur le revenu à la source vise plutôt à garantir le recouvrement de l'impôt qu'à faciliter les contrôles fiscaux.

18 — Voir point 39 des présentes conclusions.

19 — Voir arrêts du 14 décembre 2006, Denkavit Internationaal et Denkavit France (C-170/05, Rec. p. I-11949, points 29 et 30); du 8 novembre 2007, Amurta (C-379/05, Rec. p. I-9569, point 28); du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas (C-521/07, Rec. p. I-4873, point 39); du 18 juin 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Rec. p. I-5145, point 41); du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne (C-284/09, Rec. p. I-9879, points 51, 72 et 73), et du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a. (C-338/11 à C-347/11, point 18). Voir ordonnances du 18 juin 2012, Amorim Energia (C-38/11, points 53 et 76 à 79), ainsi que du 12 juillet 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, points 21 à 25).

1. Arguments des parties

54. Même si ACO Industries et la Commission ne contestent pas la possibilité de justifier une restriction par la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et du recouvrement de l'impôt, elles contestent que l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu respecte le principe de proportionnalité. Elles visent en particulier le caractère irréfragable de la présomption de 60 % que représenteraient les rémunérations des travailleurs dans le total facturé, dans la mesure où le redevable ne peut prouver que la base imposable réelle, à savoir la rémunération effective de ces travailleurs, est inférieure à ce pourcentage.

55. ACO Industries relève que ce taux forfaitaire ne garantit pas une imposition uniforme puisqu'elle porte sur des éléments autres que le salaire des employés, comme, par exemple, leurs frais de déplacement de la Slovaquie vers la République tchèque.

56. En revanche, l'Odvolací finanční ředitelství ainsi que les gouvernements tchèque et danois estiment que l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu est nécessaire dans la mesure où la République tchèque constitue l'État de la source du revenu et ne peut, de ce fait, recouvrer l'impôt auprès du contribuable mais dépend de la coopération des autorités fiscales de l'État de résidence de ce dernier.

57. À cet égard, le gouvernement tchèque considère que la retenue à la source constitue une manière très efficace de recouvrer l'impôt puisqu'elle permet à l'administration fiscale de prendre connaissance du fait générateur de l'impôt dont est redevable le prestataire de services non-résident. Par ailleurs, la perception de l'impôt auprès du prestataire de services non-résident entraînerait pour ce dernier une charge considérable, dans la mesure où il 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.

58. Quant au taux forfaitaire de 60 %, le Nejvyšší správní soud et le gouvernement tchèque soulignent que son application se limite au cas où la facture comprend également la rémunération pour le service d'intermédiaire sans indiquer clairement le montant réclamé au titre de l'activité salariée des employés.

2. Analyse

a) Ordre public, sécurité publique et santé publique

59. Les justifications basées sur l'ordre public, la sécurité publique et la santé publique peuvent être écartées d'emblée. Ni les juridictions de renvoi ni les parties intéressées ne présentent d'ailleurs le moindre élément qui pourrait étayer pareille justification.

b) Efficacité des contrôles fiscaux et du recouvrement de l'impôt

60. La Cour a jugé à de très nombreuses reprises que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et du recouvrement de l'impôt sur le revenu constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier un mécanisme tel que celui prévu à l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu.

61. Ce fut notamment le cas dans les arrêts FKP Scorpio Konzertproduktionen, Commission/Belgique, Santander Asset Management SGIIC e.a. et X[20].

20 — Arrêts précités FKP Scorpio Konzertproduktionen (point 35); Commission/Belgique (point 35); Santander Asset Management SGIIC e.a. (point 46), et X (point 35).

62. Dans l'arrêt FKP Scorpio Konzertproduktionen, précité, la Cour a jugé que «la procédure de retenue à la source et le régime de responsabilité lui servant de garantie constitu[aient] 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 échapp[aient] à l'impôt dans l'État de résidence ainsi que dans l'État où les services [étaient] fournis. À cet égard, il y a lieu de rappeler que, à la date des faits au principal, soit en 1993, aucune directive [de l'Union] ni aucun autre instrument évoqué dans le dossier ne régissaient l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales entre [les États membres concernés]» [21].

63. Vu l'importance que la Cour a attribuée à l'absence d'une directive ou d'un autre instrument régissant l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales, il me paraît tout à fait logique de supposer qu'elle n'aurait pas accepté cette justification si une telle directive ou un tel instrument avait été disponible.

64. Dans l'arrêt Commission/Belgique, précité, en admettant que l'efficacité des contrôles fiscaux pouvait justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales, la Cour a jugé qu'«un moyen moins restrictif que [la privation des] prestataires de services de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie non négligeable de leurs revenus aurait été de prévoir un système, basé sur l'échange des informations entre les commettants et les entrepreneurs, les prestataires et l'administration fiscale belge, permettant, par exemple, aux commettants et aux entrepreneurs de s'informer sur les éventuelles dettes fiscales de leurs cocontractants ou instaurant une obligation d'informer l'administration fiscale belge de tout contrat conclu avec des cocontractants non enregistrés ou de tout paiement opéré en leur faveur» [22]. En s'appliquant de manière automatique et inconditionnelle, la retenue à la source ne permettait donc pas de tenir compte de la situation individuelle des prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique.

65. La Cour est allée encore plus loin dans l'affaire Santander Asset Management SGIIC e.a., précitée. Au point 49 de son arrêt, elle a jugé que «[l]a réglementation nationale en cause au principal ne [pouvait] pas non plus être justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux. En effet, […] l'efficacité des contrôles fiscaux ne peut justifier une imposition frappant uniquement et spécifiquement les non-résidents», ce qui est le cas de l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu.

66. La position de la Cour semble être différente dans l'arrêt X, précité, où, malgré l'existence de la directive 76/308/CEE [23] (aujourd'hui remplacée par la directive 2008/55/CEE [24]), la Cour a jugé que la retenue à la source n'allait pas au-delà de ce qui était nécessaire pour garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt, même compte tenu des possibilités d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des impôts offertes par la directive 76/308. La Cour a considéré que la renonciation à la retenue à la source n'éliminerait pas nécessairement toutes les formalités qui sont à la charge du destinataire de services [25].

67. Selon la Cour, 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 [26]. Par ailleurs, la renonciation à la retenue à la source conduirait à la nécessité de la perception de l'impôt

21 — Point 36.

22 — Point 39.

23 — Directive du Conseil du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane (JO L 73, p. 18).

24 — Directive du Conseil du 26 mai 2008 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, à certains droits, à certaines taxes et autres mesures (JO L 150, p. 28).

25 — Arrêt X, précité (point 49).

26 — Idem.

auprès du prestataire de services non-résident, ce qui pourrait entraîner 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 [27].

68. Cette conclusion s'explique toutefois par les faits particuliers de l'affaire X, précitée. Cette dernière concernait l'obligation imposée par la législation néerlandaise à X, résident aux Pays-Bas, d'opérer une retenue sur les sommes qu'il devait payer à deux clubs de football semi-professionnels établis au Royaume-Uni pour deux matchs amicaux qui ont eu lieu aux Pays-Bas. Dans ce contexte, et malgré l'existence de la directive 76/308, il me paraît logique de ne pas obliger l'État de source à recouvrer l'impôt dans l'État de résidence du prestataire de services, lorsque la présence de ce dernier dans l'État de source n'excédait pas quelques jours, voire peut-être, vu la durée des matchs de football, même pas quelques heures.

69. Aucune comparaison ne peut être faite avec la présente affaire où, comme le relève le Nejvyšší správní soud, l'agence de travail intérimaire dispose en République tchèque d'une succursale inscrite au registre du commerce tchèque. Comme l'indique le Nejvyšší správní soud, grâce à l'existence d'une succursale, l'administration fiscale tchèque peut directement réclamer l'impôt à l'agence de travail intérimaire. La présence de la succursale en République tchèque implique aussi que l'obligation de procéder à la retenue à la source n'impliquerait pas des charges administratives excessives, de même que l'obligation de connaître la législation tchèque, puisque de toute façon la succursale est soumise à des obligations et charges administratives et peut-être même fiscales (comme la taxe sur la valeur ajoutée par exemple) dans ce pays.

70. De plus, je note que, contrairement à l'affaire X, précitée, les activités en question, à savoir la mise à disposition d'employés, semblent avoir un caractère suffisamment stable et fréquent pour permettre au fisc tchèque de recouvrer l'impôt dû auprès de la succursale.

71. J'ajoute que la possibilité de recourir à la directive 76/308, aujourd'hui remplacée par la directive 2008/55, ou à une convention internationale concernant le recouvrement des impôts liant les États membres concernés devrait être suffisante pour exclure la proportionnalité d'une disposition telle que l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu.

72. Au sujet du recouvrement de l'impôt dans un autre État membre, j'ajoute une référence à l'arrêt récent dans l'affaire Sunico e.a. [28] concernant une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée de type «carrousel», qui avait permis une évasion de cette taxe due en aval, au détriment du Trésor anglais. La Cour a jugé qu'une action par laquelle une autorité publique d'un État membre réclame, à des personnes physiques et morales résidant dans un autre État membre, des dommages-intérêts en réparation d'un préjudice causé par une association de malfaiteurs ayant pour but une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée due dans le premier État membre relève du champ d'application du règlement (CE) nº 44/2001 [29], dit «règlement Bruxelles I», ce qui permet l'accès aux procédures simplifiés pour la reconnaissance et exécution des arrêts en matière civile et commerciale.

73. Concernant le taux forfaitaire de 60 %, je partage l'avis de la Commission selon lequel son application, sans possibilité pour le destinataire de services de démontrer que les salaires reçus par les travailleurs mis à sa disposition sont inférieurs au montant forfaitaire calculé, va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visé, en l'occurrence l'efficacité du recouvrement de l'impôt sur le revenu.

27 — Ibidem (point 50).

28 — Arrêt du 12 septembre 2013 (C-49/12).

29 — Règlement du Conseil du 22 décembre 2000 concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale (JO 2001, L 12, p. 1).

74. Il ressort de la demande de décision préjudicielle déposée par le Nejvyšší správní soud qu'ACO Industries et l'agence de travail intérimaire slovaque avaient convenu de facturer la prestation de services à 160 CZK ou à 170 CZK par heure. Or, selon leur propre accord, le salaire garanti aux employés était de 50 CZK par heure. Dans un tel cas, l'application du taux forfaitaire implique l'application d'une retenue à la source sur une base imposable forfaitaire qui est proche du double de la base d'imposition réelle.

75. Comme je l'ai écrit au point 65 de mes conclusions dans l'affaire van Caster [30], il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour [31] qu'une interdiction absolue empêchant le contribuable de fournir aux autorités fiscales les informations nécessaires ne peut, dans une situation interne à l'Union, être justifiée au regard des libertés fondamentales.

76. Et ce, comme l'indique le Nejvyšší správní soud, même si les cocontractants avaient pu éviter le forfait de 60 % en séparant sur la facture le montant correspondant aux salaires des employés et celui correspondant au prix du service d'intermédiaire.

77. J'estime donc que les restrictions à la libre prestation de services résultant des obligations imposées par l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu aux résidents qui recourent aux services de prestataires non-résidents ne peuvent être justifiées par la nécessité d'assurer l'efficacité du recouvrement de l'impôt.

c) Lutte contre l'évasion fiscale

78. Afin de justifier la retenue à la source à la charge du destinataire de services, l'Odvolací finanční ředitelství et le gouvernement tchèque invoquent aussi la prévention de l'évasion fiscale.

79. L'Odvolací finanční ředitelství estime que l'article 6, paragraphe 2, de la loi sur l'impôt sur le revenu permet de lutter contre la pratique abusive des entreprises tchèques de louer des travailleurs étrangers en les changeant tous les 183 jours dans le but de contourner les dispositions de la loi sur l'impôt sur le revenu qui exonèrent d'impôt en République tchèque les salaires versés par une société étrangère ne disposant pas d'un établissement stable en République tchèque à des employés qui ne résident pas plus de 183 jours sur le territoire tchèque.

80. Dans le même sens, le gouvernement tchèque soutient que la pratique des autorités fiscales démontre l'existence de nombreuses fraudes et évasions fiscales à l'occasion de la location internationale de main-d'œuvre, par exemple, en échangeant des travailleurs entre une entreprise nationale et une agence de travail intérimaire étrangère. Le gouvernement tchèque souligne que ces évasions fiscales échappent pratiquement au contrôle des autorités fiscales.

81. Je considère que cette justification doit être écartée. En effet, si la Cour a effectivement jugé que la lutte contre l'évasion fiscale peut être invoquée pour justifier des restrictions à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité, elle a également indiqué qu'une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure qui porte atteinte aux objectifs du traité [32].

30 — C-326/12, affaire pendante devant la Cour.

31 — Voir arrêts du 8 juillet 1999, Baxter e.a. (C-254/97, Rec. p. I-4809, points 19 et 20); du 10 mars 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec. p. I-2057, point 25); du 11 octobre 2007, ELISA (C-451/05, Rec. p. I-8251, point 96); du 27 janvier 2009, Persche (C-318/07, Rec. p. I-359, point 53); du 30 juin 2011, Meilicke e.a. (C-262/09, Rec. p. I-5669, points 43 et 44), et du 6 octobre 2011, Commission/Portugal (C-493/09, Rec. p. I-9247, point 46).

32 — Voir arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique (C-478/98, Rec. p. I-7587, point 45); du 4 mars 2004, Commission/France (C-334/02, Rec. p. I-2229, point 27), et du 9 novembre 2006, Commission/Belgique, précité (point 35).

82. En l'occurrence, les allégations de l'Odvolací finanční ředitelství et du gouvernement tchèque restent assez vagues. De plus, il ne ressort nullement du dossier soumis à la Cour qu'un abus se poserait dans les présentes affaires où les agences de travail intérimaire concernées disposent d'un établissement stable en République tchèque.

VI – Conclusion

83. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Krajský soud v Ostravě et par le Nejvyšší správní soud de la manière suivante:

L'article 56 TFUE s'oppose à une législation nationale telle que l'article 6, paragraphe 2, de la loi tchèque n° 586/1992 relative à l'impôt sur le revenu, selon laquelle les résidents de la République tchèque qui utilisent des travailleurs mis à leur disposition par une agence de travail intérimaire résidente dans un autre État membre doivent retenir à la source l'impôt sur les salaires des travailleurs (sur une base imposable présumée de 60 % de la somme totale facturée par l'agence de travail intérimaire) alors que cette obligation pèserait sur l'agence de travail intérimaire résidente.