Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

25 juillet 2018 *

« Renvoi préjudiciel – Libre prestation de services – Imposition des sociétés – Versements effectués par une société résidente à des sociétés non-résidentes pour la location de wagons-citernes – Obligation de prélever une retenue à la source sur les revenus de source nationale versés à une société étrangère – Non-respect – Conventions visant à éviter la double imposition – Prélèvement d'intérêts de retard auprès de la société résidente pour non-paiement de la retenue à la source – Intérêts dus à compter de l'expiration du délai légal de paiement jusqu'au jour où les preuves de l'applicabilité de la convention visant à éviter la double imposition sont réunies – Intérêts irrécouvrables »

Dans l'affaire C-553/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), par décision du 24 octobre 2016, parvenue à la Cour le 2 novembre 2016, dans la procédure

« TTL » EOOD

contre

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia,

en présence de :

Varhovna administrativna prokuratura,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Rosas (rapporteur), président de chambre, M^me^ A. Prechal et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 17 janvier 2018,

considérant les observations présentées :

– pour « TTL » EOOD, par M^e^ V. Terzieva, advokat,

– pour le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia, par M. A. Georgiev et M^me^ S. Atanasova, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le bulgare.

– pour le gouvernement bulgare, par M[mes] E. Petranova, M. Georgieva et T. Mitova, en qualité d'agents,

– pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par MM. W. Roels et R. Lyal ainsi que par M[me] P. Mihaylova, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 49, 54 et 63 ainsi que de l'article 65, paragraphes 1 et 3, TFUE, de l'article 5, paragraphe 4, et de l'article 12, sous b), TUE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « TTL » EOOD au Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia (directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » de Sofia, Bulgarie) (ci-après l'« administration défenderesse au principal ») au sujet du paiement, par TTL, d'intérêts de retard irrécouvrables pour non-respect de son obligation de prélever une retenue à la source sur les versements de revenus transfrontaliers effectués à destination de sociétés non liées établies dans un État membre autre que la République de Bulgarie.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 5, paragraphe 4, premier alinéa, TUE dispose :

« En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités. »

4 L'article 12, sous b), TUE prévoit :

« Les parlements nationaux contribuent activement au bon fonctionnement de l'Union :

[...]

b) en veillant au respect du principe de subsidiarité conformément aux procédures prévues par le protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité ».

Le droit bulgare

5 En vertu de l'article 195, paragraphe 1, de la Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (loi relative à l'impôt sur les sociétés) (DV n° 105, du 22 décembre 2006), dans sa version applicable aux faits de l'affaire au principal, les revenus que les personnes morales étrangères tirent de sources nationales, dès lors qu'ils n'ont pas été obtenus par l'intermédiaire d'un établissement permanent sur le territoire bulgare, sont soumis à une retenue à la source éteignant définitivement la dette fiscale. Selon

l'article 195, paragraphe 2, de cette loi, la retenue à la source visée au paragraphe 1 est opérée par les personnes morales bulgares versant les revenus aux personnes morales étrangères. Conformément à l'article 200 de ladite loi, le taux de cette retenue à la source est de 10 %.

6 L'article 202, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés prévoit que les entités versant les revenus soumis à une retenue à la source conformément à l'article 195 de cette loi sont tenues de verser l'impôt collecté dans un délai de trois mois à compter du début du mois qui suit celui au cours duquel les revenus ont été versés.

7 Le Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (code de procédure fiscale et des assurances sociales), du 1er janvier 2006 (DV nº 105, du 29 décembre 2005, ci-après le « code de procédure fiscale »), dans sa version applicable aux faits de l'affaire au principal, dispose, à son article 18, intitulé « Responsabilité des personnes qui doivent retenir et verser des impôts ou des prélèvements sociaux » :

« 1) Une personne légalement tenue de retenir et verser un impôt ou des prélèvements sociaux obligatoires qui ne retient pas et ne verse pas l'impôt ou les prélèvements est solidairement responsable avec le débiteur de l'impôt ou des prélèvements sociaux non retenus et non versés.

2) Lorsque la personne visée au paragraphe 1 a retenu l'impôt ou les prélèvements sociaux obligatoires mais ne les a pas versés, il doit cet impôt ou ces prélèvements sociaux obligatoires mais la responsabilité du débiteur est éteinte ».

8 L'article 175, paragraphes 1 et 2, du code de procédure fiscale dispose :

« 1) Des intérêts au taux légal sont dus pour toute dette envers l'État qui n'est pas payée dans les délais légalement fixés.

2) Les intérêts sont également dus :

1. pour des créances publiques qui n'ont pas été correctement remboursées ou imputées, y compris tous paiements reçus sur la base d'une demande de remboursement conformément à la législation en matière de prélèvements fiscaux et sociaux ;

2. sur un versement anticipé qui n'a pas été versé dans le délai légal prévu, le 31 décembre de l'année concernée ;

3. pour tout impôt d'une personne étrangère faisant l'objet d'une retenue à la source, à compter de l'expiration du délai imparti par la loi bulgare pour le verser jusqu'à la date à laquelle la personne étrangère apporte la preuve que les conditions d'application d'une convention visant à éviter la double imposition à laquelle la République de Bulgarie est partie contractante sont remplies, y compris lorsque, conformément à la convention, elle n'est redevable d'aucun impôt ou que le montant de celui-ci est plus faible ».

9 Le code de procédure fiscale prévoit, à ses articles 135 à 142, une procédure spéciale pour l'application d'exonérations fiscales prévues dans une convention visant à éviter la double imposition.

10 Selon cette procédure, les exonérations fiscales sont appliquées après qu'il a été prouvé que les conditions d'application de la convention visant à éviter la double imposition sont réunies.

11 À cette fin, conformément à l'article 136 du code de procédure fiscale, la personne étrangère doit notamment prouver que, lorsque la dette fiscale correspondant aux revenus soumis à une retenue à la source sur le territoire bulgare a pris naissance, elle avait sa résidence fiscale dans l'autre État, au sens

de la convention visant à éviter la double imposition pertinente, elle disposait de revenus dont la source se trouvait en Bulgarie, et elle ne possédait pas d'établissement permanent ni de centre d'activité fixe sur le territoire bulgare auquel les revenus en cause seraient effectivement liés.

12 Selon l'article 139 du code de procédure fiscale, à partir d'un montant de revenus annuels soumis à une retenue à la source, correspondant à 100 000 leva bulgares (BGN) (environ 51 000 euros), la personne étrangère doit établir que sont réunies les conditions permettant l'application de la convention visant à éviter la double imposition pertinente, selon les modalités prévues aux articles 139 à 141 de ce code, auprès de la Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (direction territoriale de l'agence nationale des impôts, Bulgarie) du lieu où est établie la société versant les revenus. Conformément à l'article 139 dudit code, les documents prouvant que les conditions d'application de cette convention sont réunies doivent être présentés en même temps que la demande d'application de ladite convention.

13 Toutefois, en vertu de l'article 142 du code de procédure fiscale, intitulé « Cas particulier », lorsque le montant des revenus annuels soumis à une retenue à la source est inférieur à 100 000 BGN, c'est auprès de la personne qui a versé les revenus qu'il convient de démontrer que sont réunies les conditions permettant l'application de la convention visant à éviter la double imposition pertinente. Dans ce cas, la personne qui a versé les revenus certifie que les conditions d'application de la convention pertinente sont remplies.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 Au cours des années 2007 à 2010, TTL, société immatriculée et établie en Bulgarie, a conclu avec les sociétés GATX Dutch Holding, immatriculée aux Pays-Bas, VTG Austria GmbH, immatriculée en Autriche, et GATX Reil Poland sp. z.o.o., immatriculée en Pologne (ci-après les « trois sociétés étrangères »), des contrats ayant pour objet la location de wagons-citernes et leur a versé des revenus en contrepartie de cette location. Ces sociétés ne présentent pas de lien avec TTL.

15 Il ressort des observations écrites du gouvernement bulgare que les revenus de source bulgare perçus, au titre de chaque année de la période allant de 2007 à 2010, par les sociétés GATX Dutch Holding et GATX Reil Poland étaient inférieurs à 100 000 BGN alors que ceux perçus par la société VTG Austria étaient supérieurs à ce montant.

16 TTL ayant considéré que lesdits revenus relevaient des conventions visant à éviter la double imposition conclues entre la République de Bulgarie et chacun des États membres concernés, à savoir le Royaume des Pays-Bas, la République d'Autriche et la République de Pologne, elle n'a pas opéré de retenue à la source.

17 Les trois sociétés étrangères n'ont pas demandé de décision sur l'applicabilité des conventions visant à éviter la double imposition pertinentes, mais elles ont déposé, auprès de TTL, les preuves du respect des conditions d'application de ces conventions. Ces preuves ayant été présentées à TTL un à quatre ans seulement après que les versements des revenus ont été effectués, aux dates du 21 mars 2011 s'agissant de la société polonaise, du 28 mars 2011 s'agissant de la société autrichienne, et du 24 août 2011 s'agissant de la société néerlandaise, TTL a pu certifier que les conditions d'application des conventions visant à éviter la double imposition étaient remplies.

18 TTL a fait l'objet d'un contrôle fiscal, ordonné par décision du 26 mai 2011, portant sur la période allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2010 et concernant l'existence d'éventuelles dettes au sens de l'article 195 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés.

19 La Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (direction territoriale de l'agence nationale des impôts de Sofia, Bulgarie) a émis un avis de redressement fiscal en date du 22 octobre 2013, lequel a été notifié à TTL le 30 octobre suivant.

20 Cet avis constate l'existence d'une dette fiscale au titre de l'article 195 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés pour l'exercice 2010, assortie d'intérêts. Il y est indiqué que les conditions d'application des conventions visant à éviter la double imposition sont remplies pour les trois sociétés étrangères, que GATX Dutch Holding et VTG Austria ne sont redevables d'aucun impôt en Bulgarie, et que, en application de l'article 12 de la convention visant à éviter la double imposition conclue entre la République de Bulgarie et la République de Pologne, les revenus versés par TTL à GATX Reil Poland pour la location de wagons–citernes auraient dû faire l'objet d'une retenue à la source en Bulgarie au taux de seulement 5 %, correspondant à 2 231,11 BGN (environ 1 140 euros).

21 Ledit avis indique également que des intérêts pour non-paiement de la retenue à la source sont dus sur le fondement de l'article 175, paragraphe 2, point 3, du code de procédure fiscale, pour la période allant de la date d'expiration du délai légal de paiement de la retenue à la source en vertu de l'article 195 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés à la date à laquelle les trois sociétés étrangères ont démontré que les conditions d'application des conventions visant à éviter la double imposition conclues entre la République de Bulgarie et chacun des États membres concernés étaient remplies.

22 Le même avis de redressement a fixé le montant total des intérêts à 71 473,42 BGN (environ 36 500 euros). Bien qu'il ait été établi par la suite que l'impôt n'était pas dû, ces intérêts n'ont pas été remboursés.

23 TTL a introduit un recours contre l'avis de redressement devant l'Administrativen sad Sofia–grad (tribunal administratif de la ville de Sofia, Bulgarie), lequel a été rejeté par un arrêt du 3 décembre 2014.

24 TTL a formé un pourvoi contre cet arrêt devant la juridiction de renvoi, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie).

25 Cette juridiction observe que, en vertu de l'article 175, paragraphe 2, point 3, du code de procédure fiscale, une société résidente qui verse des revenus soumis à une retenue à la source est tenue de payer des intérêts lorsque la société établie dans un autre État membre qui perçoit ces revenus n'a pas apporté la preuve que les conditions permettant l'application de la convention visant à éviter la double imposition conclue entre la République de Bulgarie et l'État membre de son siège sont réunies, y compris lorsque, conformément à cette convention, cette société non-résidente n'est redevable en Bulgarie d'aucun impôt ou que le montant de celui-ci est plus faible que celui normalement dû en vertu du droit fiscal bulgare. La juridiction de renvoi relève également que ces intérêts sont perçus pour la période comprise entre l'expiration du délai de versement de l'impôt sur le revenu et la date à laquelle la société non-résidente qui perçoit les revenus prouve que les conditions permettant l'application de la convention visant à éviter la double imposition pertinente sont remplies, et qu'ils sont irrécouvrables, alors même que, conformément à ladite convention, le versement de revenus de source bulgare serait exonéré de retenue à la source en Bulgarie.

26 Cette juridiction se demande si une telle disposition ainsi que la pratique fiscale à laquelle cette disposition donne lieu sont constitutives d'une restriction incompatible avec le droit de l'Union au regard, notamment, des dispositions du traité FUE relatives à la liberté d'établissement (articles 49 et 54) et à la libre circulation des capitaux (article 63 et article 65, paragraphes 1 et 3) dans l'Union européenne.

27 En outre, ladite juridiction estime que le fait que la société qui verse des revenus soumis à une retenue à la source est tenue de payer des intérêts sur l'impôt dont n'est pas redevable la société établie dans un autre État membre s'oppose au caractère accessoire de la dette d'intérêts. Selon cette juridiction, il

n'existe, dans l'ordre juridique bulgare, aucune autre disposition qui, lorsque l'obligation légale d'apporter la preuve de l'existence d'un droit n'est pas remplie, imposerait que des intérêts soient prélevés auprès d'une autre personne sur un impôt qui n'est pas à payer.

28 Cette juridiction se demande, dès lors, si l'article 5, paragraphe 4, et l'article 12, sous b), TUE ainsi que le principe de proportionnalité qui y est consacré s'opposent à une disposition nationale telle que l'article 175, paragraphe 2, point 3, du code de procédure fiscale.

29 Dans ces circonstances, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Une disposition nationale telle que l'article 175, paragraphe 2, point 3, du [code de procédure fiscale] qui impose à une société nationale versant des revenus soumis à une retenue à la source de payer des intérêts pour la période comprise entre l'expiration du délai de versement de l'impôt sur le revenu et la date à laquelle l'entité étrangère établie dans un autre État membre prouve que les conditions d'application d'une convention tendant à éviter la double imposition conclue avec la République de Bulgarie s'appliquent y compris lorsque, conformément à la convention, aucun impôt n'est dû ou son montant est plus faible, est-elle compatible avec l'article 5, paragraphe 4, TUE et avec l'article 12, sous b), TUE ?

2) Une disposition telle que l'article 175, paragraphe 2, point 3, du [code de procédure fiscale] et une pratique fiscale en vertu desquelles, dans le cas d'une société versant des revenus soumis à une retenue à la source, des intérêts sont perçus pour la période comprise entre l'expiration du délai de versement de l'impôt sur le revenu et la date à laquelle l'entité étrangère établie dans un autre État membre prouve que les conditions permettant l'application de la convention tendant à éviter la double imposition conclue avec la République de Bulgarie sont remplies y compris lorsque, conformément à la convention, aucun impôt n'est dû ou son montant est plus faible, est-elle compatible avec les articles 49, 54, 63 et [l'article] 65, paragraphes 1 et 3, TFUE ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

30 Par la première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 5, paragraphe 4, et l'article 12, sous b), TUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui impose à une société résidente, versant à une société établie dans un autre État membre des revenus soumis à une retenue à la source, sauf disposition contraire prévue dans la convention visant à éviter la double imposition conclue entre ces deux États membres, de payer des intérêts pour la période comprise entre l'expiration du délai de versement de l'impôt sur le revenu et la date à laquelle la société non-résidente prouve que les conditions d'application de cette convention sont remplies, y compris lorsque, conformément à ladite convention, aucun impôt n'est dû dans le premier État membre ou que son montant est plus faible que celui normalement dû en vertu du droit fiscal dudit État membre.

31 Selon une jurisprudence bien établie, la Cour n'est pas compétente pour répondre à une question posée à titre préjudiciel lorsqu'il est manifeste que la disposition du droit de l'Union soumise à l'interprétation de la Cour ne peut trouver à s'appliquer (arrêts du 20 mars 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, point 41, et du 30 juin 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, point 20).

32 Or, les règles du droit de l'Union dont l'interprétation est demandée dans le cadre de la première question ne sont pas applicables dans une situation telle que celle en cause au principal.

33 Ainsi, d'une part, l'article 5, paragraphe 4, TUE se rapporte à l'action des institutions de l'Union. Conformément au premier alinéa de cette disposition, en vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités. Quant au second alinéa de cette même disposition, il concerne les institutions de l'Union et leur impose de se conformer au principe de proportionnalité lorsqu'elles agissent dans l'exercice d'une compétence. Or, en l'occurrence, la disposition nationale en cause au principal est issue du code de procédure fiscale adopté par le législateur bulgare et concerne le traitement procédural des contribuables en Bulgarie.

34 D'autre part, l'article 12, sous b), TUE, en vertu duquel les parlements nationaux contribuent au bon fonctionnement de l'Union en veillant au respect du principe de subsidiarité, habilite les parlements nationaux à veiller au respect de ce principe lors de l'exercice d'une compétence par les institutions de l'Union ainsi qu'au bon fonctionnement de l'Union. Cette disposition vise non pas les législations nationales mais les projets d'actes législatifs de l'Union.

35 Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de répondre à la première question portant sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 4, et de l'article 12, sous b), TUE, ces dispositions ne trouvant pas à s'appliquer à une situation telle que celle en cause au principal.

Sur la seconde question

Observations liminaires

36 TTL, l'administration défenderesse au principal, le gouvernement bulgare et la Commission européenne soutiennent que les dispositions relatives à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux, contenues aux articles 49, 54 et 63 ainsi qu'à l'article 65, paragraphes 1 et 3, TFUE, visées par la juridiction de renvoi dans sa seconde question, sont dénuées de pertinence eu égard aux faits au principal et inapplicables dans la présente affaire.

37 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la liberté d'établissement comprend, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union, le droit d'exercer leur activité dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (arrêts du 18 juin 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, point 37, et du 21 mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, point 32).

38 Ainsi que le relève notamment le gouvernement bulgare, au vu des faits au principal, TTL ne fait pas usage de la liberté d'établissement, étant donné qu'elle n'exerce pas d'activité, par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence, sur les territoires du Royaume des Pays-Bas, de la République de Pologne et de la République d'Autriche. Quant aux trois sociétés étrangères, elles n'exercent pas d'activité sur le territoire bulgare par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence. En outre, la décision de renvoi indique que ces trois sociétés étrangères n'ont aucun lien avec TTL.

39 Par ailleurs, en ce qui concerne la libre circulation des capitaux garantie à l'article 63, paragraphe 1, TFUE, la Cour a défini les restrictions aux mouvements de capitaux, interdites par cette disposition, comme comprenant des mesures qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (arrêts du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 50, ainsi que du 17 septembre 2015, Miljoen e.a., C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 44).

40 Or, rien de tel n'a été invoqué en l'espèce. En effet, le litige au principal concerne l'obligation de verser un impôt prélevé à la source et d'acquitter une dette d'intérêts de retard sur cet impôt qui n'a pas été retenu ou versé dans le délai requis. Ladite dette fiscale a pris naissance à la suite de contrats commerciaux conclus entre un résident fiscal bulgare et des personnes étrangères, en vertu desquels le résident bulgare a effectué des paiements en faveur de ces personnes étrangères, lesquelles ont donc perçu des revenus.

41 Cependant, conformément à une jurisprudence constante, la circonstance que la juridiction de renvoi a limité l'énoncé de sa question à l'interprétation de certaines dispositions du droit de l'Union ne fait pas obstacle à ce que la Cour lui fournisse tous les éléments d'interprétation du droit de l'Union qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que cette juridiction y ait fait ou non référence dans l'énoncé de ladite question (voir, en ce sens, arrêts du 14 novembre 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, point 28, ainsi que du 30 janvier 2018, X et Visser, C-360/15 et C-31/16, EU:C:2018:44, point 55).

42 En l'occurrence, il ressort des indications contenues dans la demande de décision préjudicielle que l'opération en cause au principal est la location de wagons–citernes. La location de véhicules constituant une prestation de services au sens de l'article 57 TFUE (arrêts du 21 mars 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, point 19, et du 4 décembre 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, point 22), l'affaire en cause au principal doit être examinée sous l'angle de la libre prestation des services.

43 Dans ces conditions, il convient de considérer que, par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 TFUE, qui garantit la libre prestation des services, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, dans le cadre de laquelle le versement de revenus par une société résidente à une société établie dans un autre État membre est, en principe, soumis à une retenue à la source, sauf disposition contraire prévue dans la convention visant à éviter la double imposition conclue entre ces deux États membres, si cette réglementation impose à la société résidente qui ne prélève ni ne reverse cette retenue au fisc du premier État membre, de payer des intérêts de retard irrécouvrables pour la période comprise entre l'expiration du délai de versement de l'impôt sur le revenu et la date à laquelle la société non-résidente prouve que les conditions permettant l'application de la convention visant à éviter la double imposition sont remplies, alors même que, conformément à cette convention, la société non-résidente n'est redevable d'aucun impôt dans le premier État membre ou que le montant de celui-ci est plus faible que celui normalement dû en vertu du droit fiscal dudit État membre.

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

44 Selon une jurisprudence constante, les États membres doivent exercer leur compétence en matière de fiscalité directe dans le respect du droit de l'Union et, notamment, des libertés fondamentales garanties par le traité FUE (arrêts du 23 février 2016, Commission/Hongrie, C-179/14, EU:C:2016:108, point 171, et du 2 mars 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, point 45).

45 À cet égard, il importe de relever que l'article 56 TFUE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre les États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre. En effet, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'article 56 TFUE exige la suppression de toute restriction à la libre prestation des services imposée au motif que le prestataire est établi dans un État membre différent de celui dans lequel la prestation est fournie (voir, notamment, arrêt du 18 octobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, points 20 et 21 ainsi que jurisprudence citée).

46 Constituent des restrictions à la libre prestation des services les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (arrêts du 4 décembre 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, point 19, ainsi que du 18 janvier 2018, Wind 1014 et Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, point 21).

47 En l'occurrence, il convient de rappeler que, d'une part, en vertu de l'article 195, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, les revenus que les personnes morales étrangères tirent de sources nationales, dès lors qu'ils n'ont pas été obtenus par l'intermédiaire d'un établissement permanent sur le territoire bulgare, sont soumis à une retenue à la source éteignant définitivement la dette fiscale. D'autre part, selon l'article 175, paragraphe 2, point 3, du code de procédure fiscale, une société résidente qui verse des revenus à une personne étrangère doit, pour tout impôt d'une personne étrangère faisant en principe l'objet d'une retenue à la source, payer des intérêts de retard en cas de non-paiement à compter de l'expiration du délai imparti par la loi bulgare pour verser cet impôt jusqu'à la date à laquelle la personne étrangère apporte la preuve que sont remplies les conditions d'application de la convention visant à éviter la double imposition conclue par la République de Bulgarie avec l'État membre dans lequel cette personne est établie, y compris lorsque, conformément à cette convention, ladite personne n'est redevable en Bulgarie d'aucun impôt ou que le montant de celui-ci est plus faible que celui normalement dû en vertu du droit fiscal bulgare.

48 Il ressort de la décision de renvoi ainsi que des observations présentées par le gouvernement bulgare lors de l'audience que le paiement de tels intérêts de retard n'est dû que dans le cas d'opérations transfrontalières, et que ces intérêts ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

49 Ainsi, il existe, en droit bulgare, une différence de traitement entre les sociétés résidentes qui versent des revenus en contrepartie d'une prestation de services telle que, en l'occurrence, la location de wagons–citernes, selon que la société percevant lesdits revenus est une autre société établie en Bulgarie ou une société établie dans un autre État membre. Une situation transfrontalière dans le cadre de laquelle une société résidente fait usage de la libre prestation des services en vertu de l'article 56 TFUE est donc traitée de manière moins favorable qu'une situation nationale.

50 Une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, est susceptible de décourager les sociétés résidentes de faire appel aux services de location de sociétés établies dans d'autres États membres et donc de constituer un obstacle à la libre prestation des services.

51 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de constater qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, constitue une restriction à la libre prestation des services, en principe prohibée par l'article 56 TFUE. Dès lors, il convient d'examiner si pareille restriction peut être objectivement justifiée.

Sur la justification éventuelle de la restriction à la libre prestation des services

52 Il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une restriction à la libre prestation des services ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité FUE et se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général, pour autant, en pareil cas, qu'elle est propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre [arrêts du 18 décembre 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, point 101 ; du 4 décembre 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, point 27, et du 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, point 58].

53 À cet égard, le gouvernement bulgare et l'administration défenderesse au principal font valoir que la restriction à la libre prestation des services résultant de l'article 175, paragraphe 2, point 3, du code de procédure fiscale est justifiée. Le gouvernement bulgare invoque la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt ainsi que celle de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux, qui constituent

des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité [voir, notamment, arrêts du 30 juin 2011, Meilicke e.a., C-262/09, EU:C:2011:438, point 41 ; du 9 octobre 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, point 46, ainsi que jurisprudence citée, et du 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, point 59].

54 Dans ce contexte, le gouvernement bulgare et l'administration défenderesse au principal rappellent les buts et les fonctions de la réglementation en cause au principal. Aux termes de l'article 202, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, la société résidente qui verse des revenus soumis à une retenue à la source en vertu de l'article 195 de cette loi est tenue de reverser l'impôt dû dans un délai de trois mois à compter du début du mois qui suit celui au cours duquel ces revenus ont été versés, lorsque le destinataire desdits revenus est une personne établie dans un État membre avec lequel la République de Bulgarie a conclu une convention visant à éviter la double imposition. Une fois ce délai écoulé, la société ayant versé les revenus, qui ne prélève pas et ne reverse pas la retenue à la source, serait en défaut de paiement de l'impôt. Selon l'article 203 de ladite loi, elle serait aussi solidairement responsable du paiement de l'impôt prélevé à la source. Jusqu'à ce qu'il soit établi que la convention visant à éviter la double imposition est applicable, l'impôt serait considéré comme dû, conformément à la législation bulgare.

55 Selon l'administration défenderesse au principal, le défaut de paiement, dans les délais, de l'impôt dû est sanctionné par le paiement, par la société résidente, d'intérêts au sens de l'article 175, paragraphe 2, point 3, du code de procédure fiscale. Elle précise que ces intérêts sont dus indépendamment du fait que, en vertu de la convention visant à éviter la double imposition pertinente, le revenu n'est pas imposable en Bulgarie. Le paiement de ces intérêts sanctionnerait le fait de ne pas établir en temps utile que la convention visant à éviter la double imposition, qui exclut l'application du droit bulgare, est applicable.

56 Selon le gouvernement bulgare, une disposition telle que l'article 175, paragraphe 2, point 3, du code de procédure fiscale permet d'atteindre l'objectif poursuivi par le droit national, qui est de collecter à temps les impôts des contribuables, sans porter atteinte aux objectifs et aux principes fixés par le droit de l'Union. Cette disposition viserait donc à permettre au fisc de planifier et de prévoir les recettes de l'impôt sur les sociétés ainsi qu'à garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt. En outre, l'article 175, paragraphe 2, point 3, du code de procédure fiscale constituerait une incitation pour les personnes assujetties à prouver dans le délai imparti que les conditions d'application de la convention visant à éviter la double imposition pertinente sont réunies, lorsque, conformément à cette convention, l'impôt n'est pas dû ou que son montant est plus faible que celui normalement dû en vertu du droit fiscal bulgare.

57 En ce qui concerne les raisons avancées pour justifier la restriction à la libre prestation des services, et comme cela a été rappelé au point 53 du présent arrêt, la Cour a déjà jugé que la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt ainsi que celle de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux peuvent constituer des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à la libre prestation des services. La Cour a également jugé que l'imposition de sanctions, y compris de nature pénale, peut être considérée comme nécessaire afin de garantir le respect effectif d'une réglementation nationale, à condition toutefois que la nature et le montant de la sanction imposée soient dans chaque cas d'espèce proportionnés à la gravité de l'infraction qu'elle vise à sanctionner [voir, en ce sens, arrêt du 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, point 59 et jurisprudence citée].

58 En l'occurrence, la nécessité d'assurer le recouvrement de l'impôt retenu à la source sur les paiements transfrontaliers et de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux dans des situations transfrontalières telles que celles en cause au principal paraît justifier que des sanctions soient imposées aux sociétés qui ne paient pas les impôts dans le délai prévu et qui fournissent avec retard les documents prouvant qu'elles peuvent se prévaloir d'une exonération de l'obligation de payer lesdits impôts.

59 Toutefois, une réglementation nationale prévoyant une sanction sous la forme d'intérêts irrécouvrables, calculés sur la base du montant de l'impôt dû à la source d'après la législation nationale et qui sont échus pour la période allant de la date à laquelle l'impôt devient exigible à la date à laquelle les documents prouvant l'application de la convention visant à éviter la double imposition sont présentés aux autorités fiscales, n'est pas propre à garantir la réalisation des objectifs visés au point précédent dans le cas où il est établi que l'impôt n'est pas dû en vertu de la convention pertinente. En effet, dans une situation telle que celle en cause au principal, il n'existe pas de lien entre le montant des intérêts exigés, d'une part, et le montant de l'impôt dû, qui est inexistant, ou la gravité du retard dans la fourniture desdits documents aux autorités fiscales, d'autre part.

60 Par ailleurs, une telle sanction excède ce qui est nécessaire pour atteindre lesdits objectifs, étant donné que le montant des intérêts échus peut s'avérer excessif par rapport au montant de l'impôt dû et qu'aucune possibilité de remboursement de ces intérêts n'est prévue.

61 En effet, ainsi que la Commission l'a relevé, le montant des intérêts pour retard de paiement de l'impôt serait le même que l'impôt ne soit finalement pas exigible ou que l'impôt retenu à la source soit exigible mais n'ait pas été payé à temps. Dans cette dernière situation, qui est différente de celle de l'affaire au principal, le fisc bulgare souffre d'une perte de recettes au cours de la période durant laquelle l'impôt n'est pas payé. En revanche, dans l'affaire au principal, seul le retard dans la fourniture de preuves est sanctionné.

62 Au demeurant, il convient d'indiquer que d'autres possibilités permettraient d'atteindre les mêmes objectifs. Tel serait le cas si le remboursement à la société résidente des intérêts versés pour retard de paiement était prévu dans l'hypothèse où la dette fiscale ferait l'objet d'un nouveau calcul et où il serait établi qu'aucun impôt n'est exigible en Bulgarie au titre des revenus versés à la société non-résidente.

63 Au regard de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, dans le cadre de laquelle le versement de revenus par une société résidente à une société établie dans un autre État membre est, en principe, soumis à une retenue à la source, sauf disposition contraire prévue dans la convention visant à éviter la double imposition conclue entre ces deux États membres, si cette réglementation impose à la société résidente qui ne prélève ni ne reverse cette retenue au fisc du premier État membre, de payer des intérêts de retard irrécouvrables pour la période comprise entre l'expiration du délai de versement de l'impôt sur le revenu et la date à laquelle la société non-résidente prouve que les conditions permettant l'application de la convention visant à éviter la double imposition sont remplies, alors même que, conformément à cette convention, la société non-résidente n'est redevable d'aucun impôt dans le premier État membre ou que le montant de celui-ci est plus faible que celui normalement dû en vertu du droit fiscal dudit État membre.

Sur les dépens

64 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 (septième chambre) dit pour droit :

L'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, dans le cadre de laquelle le versement de revenus par une société résidente à une société établie dans un autre État membre est, en principe, soumis à une retenue à la source, sauf disposition contraire prévue dans la convention visant à

éviter la double imposition conclue entre ces deux États membres, si cette réglementation impose à la société résidente qui ne prélève ni ne reverse cette retenue au fisc du premier État membre, de payer des intérêts de retard irrécouvrables pour la période comprise entre l'expiration du délai de versement de l'impôt sur le revenu et la date à laquelle la société non-résidente prouve que les conditions permettant l'application de la convention visant à éviter la double imposition sont remplies, alors même que, conformément à cette convention, la société non-résidente n'est redevable d'aucun impôt dans le premier État membre ou que le montant de celui-ci est plus faible que celui normalement dû en vertu du droit fiscal dudit État membre.

Signatures