

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 16 mai 2006¹

1. Par le présent renvoi préjudiciel, le Bundesfinanzhof (Allemagne) invite la Cour à examiner, au regard des règles du traité CE relatives à la liberté de prestation des services, certaines dispositions de la législation fiscale allemande en matière d'impôt sur le revenu des prestataires de services non-résidents qui exercent une activité en Allemagne dans le cadre de spectacles musicaux.

2. Cette affaire soulève notamment le problème de la compatibilité avec les articles 59 du traité CEE (devenu article 59 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 49 CE) et 60 du traité CEE (devenu article 60 du traité CE, lui-même devenu article 50 CE)², d'une part, de la procédure de recouvrement de l'impôt par voie de retenue à la source qui est applicable dans cette situation et, d'autre part, de certaines modalités de mise en œuvre de cette procédure.

I — Le cadre juridique national

3. Conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 4, de la loi allemande relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz) de 1990³, en vigueur à l'époque des faits du litige au principal, les personnes physiques qui n'ont ni leur domicile ni leur résidence habituelle en Allemagne sont — sauf exceptions n'entrant pas en considération en l'espèce — partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu lorsqu'elles perçoivent des revenus dans cet État membre, au sens de l'article 49 de l'EstG. Comptent au nombre desdits revenus ceux qui proviennent des performances culturelles, sportives, artistiques ou assimilées dans ledit État, y compris les revenus tirés d'autres prestations liées à celles-ci indépendamment de la personne à laquelle les recettes sont versées⁴.

4. Pour les personnes partiellement assujetties, le recouvrement de l'impôt appliqué à ce type de revenus s'effectue, conformément à l'article 50 a, paragraphe 4, point 1, de

1 — Langue originale: le français.

2 — Dans la mesure où, comme nous le verrons, les faits du litige au principal se sont déroulés durant les premier et troisième trimestres de 1993, donc avant l'entrée en vigueur du traité de Maastricht, le traité CEE est applicable à ces faits.

3 — Loi telle que modifiée par la loi d'amendement des taxes du 25 février 1992 (Steueränderungsgesetz, BGBl. 1992 I, p. 297, ci-après l'«EstG»).

4 — Article 49, paragraphe 1, point 2, sous d), de l'EstG.

l'ESStG, par la voie d'une retenue à la source. Celle-ci s'élevé à 15 % des recettes. Le montant total des recettes est soumis à cette retenue à la source et les déductions, par exemple pour des frais professionnels et des dépenses spéciales, ne sont pas admises⁵.

5. L'impôt sur le revenu doit être acquitté au moment où la rémunération est versée à son créancier. À ce moment, le débiteur de cette rémunération doit procéder à la retenue de l'impôt à la source pour le compte du créancier partiellement assujéti, celui-ci étant considéré comme le redevable de l'impôt (débiteur fiscal)⁶.

6. Le débiteur de ladite rémunération doit verser au Finanzamt compétent l'impôt retenu durant un trimestre, et ce jusqu'au dixième jour du mois suivant ce trimestre. Il est responsable pour la retenue et le versement de l'impôt⁷.

7. Sauf exceptions qui ne s'appliquent pas en l'espèce, l'impôt sur le revenu des personnes partiellement assujétiées est considéré comme acquitté par la retenue à la source⁸.

8. En outre, l'article 50 d énonce certaines règles particulières en cas d'application d'une convention préventive de double imposition.

9. Il est ainsi prévu que, lorsque des revenus, qui sont soumis à la retenue à la source sur le fondement de l'article 50 a, ne peuvent pas être imposés, ou seulement à un taux d'imposition réduit, en vertu d'une convention visant à prévenir la double imposition, les dispositions sur la retenue, le versement et la déclaration de l'impôt par le débiteur de la rémunération doivent malgré tout être appliquées sans préjudice de cette convention. Dans ce cas, le droit du créancier de cette rémunération à obtenir le remboursement total ou partiel de l'impôt retenu et versé n'est pas affecté⁹.

10. Cependant, le débiteur peut, conformément à une convention de ce type, ne pas procéder à la retenue à la source ou l'effectuer à un taux d'imposition réduit si le Bundesamt für Finanzen (office fédéral des finances)¹⁰ atteste sur demande que les conditions à cet effet sont remplies (procédure d'exonération)¹¹. À défaut d'un certificat d'exonération délivré par le BfF, le débiteur de la rémunération est donc contraint de retenir l'impôt à la source.

5 — Article 50 a, paragraphe 4, troisième, cinquième et sixième phrases, de l'ESStG.

6 — Article 50 a, paragraphe 5, première et deuxième phrases, de l'ESStG.

7 — Article 50 a, paragraphe 5, troisième et cinquième phrases, de l'ESStG.

8 — Article 50, paragraphe 5, de l'ESStG. Il s'agit de l'effet dit «libérateur» de la retenue à la source.

9 — Article 50 d, paragraphe 1, première et deuxième phrases, de l'ESStG. Ce droit doit être invoqué par demande sur un formulaire officiellement prescrit.

10 — Cf. après le «BfF».

11 — Article 50 d, paragraphe 3, première phrase, de l'ESStG.

11. En outre, lorsqu'une action en responsabilité est engagée à l'encontre de ce débiteur pour défaut de retenue à la source de l'impôt, celui-ci ne peut pas, dans le cadre de cette procédure, invoquer les droits qu'une convention préventive de double imposition confère au créancier de la rémunération¹².

12. Nous précisons que, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, les revenus tirés de prestations artistiques qui sont en cause dans le litige au principal n'étaient pas imposables en Allemagne, mais uniquement aux Pays-Bas, en vertu de la convention préventive de double imposition conclue entre ces deux États membres¹³.

13. Enfin, il convient d'indiquer quelle est, en comparaison, la situation d'un prestataire de services, qui a son domicile ou sa résidence habituelle en Allemagne et qui se trouve, par conséquent, intégralement assujéti à l'impôt sur le revenu dans cet État membre.

12 — Article 50 d, paragraphe 1, dernière phrase, de l'EstG.

13 — Convention conclue le 16 juin 1959 entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas, relative à la prévention de la double imposition dans les domaines de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune ainsi que de divers autres impôts, et réglant d'autres questions d'ordre fiscal (BGBl. 1960 II, p. 1782, ci-après la «convention préventive de double imposition»). La juridiction de renvoi se réfère aux dispositions combinées des articles 5, paragraphe 1, 1^{er}, paragraphe 2, point 1, sous a), 2, paragraphe 1, points 1, 2 et 5, ainsi que 20, paragraphe 1, de cette convention (voir décision de renvoi, p. 7).

14. Ce prestataire de services est soumis à l'obligation générale de déposer une déclaration de revenus dans le cadre de la procédure de liquidation de l'impôt sur le revenu. Le débiteur de la rémunération versée à ce prestataire n'est pas tenu de procéder à une retenue à la source, et il est donc exclu qu'il puisse voir sa responsabilité engagée pour défaut de retenue. La responsabilité du débiteur de la rémunération est également exclue pour l'impôt sur le revenu dû par le créancier de la rémunération.

II — Les faits et la procédure du litige au principal

15. FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (ci-après «Scorpio») est une société organisatrice de concerts dont le siège et la direction se trouvent en Allemagne. En 1993, elle a conclu un contrat avec un partenaire signant sous le nom d'Europop, qui a mis à sa disposition un groupe de musique. Europop est une personne physique qui était, à cette époque, établie aux Pays-Bas et n'avait ni domicile ni résidence habituelle en Allemagne, et où elle ne maintenait pas d'établissement. La juridiction de renvoi indique qu'elle ne connaît pas la nationalité d'Europop.

16. Aux premier et troisième trimestres de 1993, Scorpio a versé au total 438 600 DEM

à Europop au titre des prestations fournies par ce partenaire. Scorpio n'a pas procédé, sur ce montant, à la retenue à la source de l'impôt prévue à l'article 50 a, paragraphe 4, point 1, de l'ESTG, bien qu'Europop ne lui ait pas présenté le certificat d'exonération mentionné à l'article 50 d, paragraphe 3, de l'ESTG.

17. Après avoir eu connaissance de ces faits, l'autorité financière compétente a engagé la responsabilité de Scorpio et a exigé, par avis de recouvrement en date du 21 mars 1997, le paiement d'une somme de 70 395,30 DEM, qui constitue le montant de l'impôt que Scorpio aurait dû retenir à la source sur la rémunération versée à Europop, c'est-à-dire 15 % de la rémunération brute.

18. La réclamation introduite par Scorpio auprès du Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel à l'encontre de cet avis de recouvrement a été rejetée. Le Finanzgericht, auquel la requérante s'est adressée par la suite, n'a pas non plus fait droit au recours de celle-ci car il a constaté que Scorpio n'avait toujours pas présenté de certificat d'exonération du BfE, contrairement à ce qu'exige l'article 50 d, paragraphe 3, de l'ESTG.

19. Scorpio a formé un pourvoi en «Revision» devant le Bundesfinanzhof, en lui demandant d'annuler l'arrêt du Finanzgericht ainsi que l'avis de recouvrement.

20. Au soutien de son pourvoi, la demanderesse en «Revision» a développé, en substance, les arguments suivants.

21. D'une part, l'article 50 a, paragraphe 4, sixième phrase, de l'ESTG, en tant qu'il exclut la déduction des frais professionnels du montant faisant l'objet de la retenue à la source, serait contraire aux articles 59 et 60 du traité. Cela ressortirait de l'arrêt du 12 juin 2003, Gerritse¹⁴. Selon la demanderesse en «Revision», la Cour aurait en effet jugé dans cet arrêt que les frais professionnels doivent être pris en compte aux fins de déduction dans la procédure de retenue à la source, et non pas seulement lors d'une procédure ultérieure de remboursement.

22. D'autre part, l'article 50 d, paragraphe 1, quatrième phrase, de l'ESTG, qui empêche la demanderesse, en tant que partie dont la responsabilité peut être engagée conformément à l'article 50 a, paragraphe 5, cinquième phrase, de l'ESTG, de se prévaloir de l'exonération fiscale bénéficiant au créancier de la rémunération — en l'espèce Europop — en vertu de la convention préventive de double imposition, serait lui aussi contraire au traité.

¹⁴ — C-234/01, Rec. p. I-5933

III — Le renvoi préjudiciel

23. Au regard du cadre factuel et juridique ainsi décrit, le Bundesfinanzhof éprouve des doutes quant à l'interprétation des articles 59 et 60 du traité.

24. Il fait d'abord valoir que la Cour, dans son arrêt *Gerritse*, précité, ne s'est pas prononcée sur le point de savoir si le prélèvement d'impôt par voie de retenue à la source calculée en fonction des revenus bruts et le régime de responsabilité qui en découle constituent également une discrimination indirecte violant les articles 59 et 60 du traité lorsque la possibilité est offerte au non-résident d'être imposé, en fonction de ses revenus nets perçus en Allemagne, lors d'une procédure faisant suite à la procédure de retenue à la source, et d'obtenir ainsi le remboursement de l'éventuelle différence entre le montant de cette imposition et celui de la retenue à la source. S'agissant de cette procédure de remboursement, la juridiction de renvoi se réfère à une lettre du ministère fédéral des Finances en date du 3 novembre 2003.

25. Concernant le prélèvement de l'impôt par voie de retenue à la source et le risque d'engagement de la responsabilité de celui qui est tenu de procéder à une telle retenue, le Bundesfinanzhof observe qu'ils peuvent désavantager le prestataire de services non-résident par rapport au prestataire de

services résident et constituer ainsi des discriminations indirectes prohibées par les articles 59 et 60 du traité. En effet, selon cette juridiction, la retenue à la source de l'impôt peut, par exemple, entraîner des problèmes de liquidité pour le non-résident, alors que le résident ne voit pas, en principe, ses recettes d'exploitation soumises à une telle retenue. La retenue à la source comporterait également le risque pour les non-résidents de ne pas pouvoir obtenir un remboursement de l'impôt conformément à l'article 50 d, paragraphe 1, deuxième phrase, de l'ESTG, dans le cas où le débiteur de la rémunération n'aurait pas versé l'impôt retenu à l'administration fiscale.

26. En outre, la juridiction de renvoi fait remarquer que l'obligation de retenue qui incombe au débiteur de la rémunération ainsi que le risque que sa responsabilité soit engagée pour défaut de retenue ou retenue trop faible constituent des désavantages concurrentiels pour les prestataires de services non-résidents, dans la mesure où ils peuvent conduire les destinataires de ces services à avoir recours aux prestations de résidents plutôt qu'aux prestations correspondantes des non-résidents. Ces destinataires de services éviteraient ainsi les coûts et les risques liés à la retenue à la source de l'impôt.

27. La juridiction de renvoi en déduit que la procédure de retenue à la source de l'impôt et le régime de responsabilité qui y est lié peuvent rendre les prestations de services

entre États membres plus difficiles que celles purement internes à un État membre, et aller ainsi à l'encontre de l'objectif de l'article 59 du traité.

28. Toutefois, selon cette même juridiction, les inconvénients pour le prestataire non-résident et les charges pour le débiteur de la rémunération qui sont liés à la procédure de retenue à la source et au régime de responsabilité pourraient être justifiés.

29. Le Bundesfinanzhof relève, à cet égard, que cette procédure et ce régime sont des méthodes légitimes et appropriées pour le traitement fiscal des revenus perçus en Allemagne par des prestataires non-résidents et pour éviter l'absence d'imposition des revenus dans cet État membre et dans celui où est établi le prestataire de services. Selon lui, il conviendrait également de tenir compte du fait que, avant la modification de la directive 76/308/CEE¹⁵ par la directive 2001/44/CE¹⁶ et l'entrée en vigueur, le 23 juin 2001, de la convention entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas, du 21 mai 1999, sur

l'assistance administrative mutuelle au recouvrement de créances fiscales et la divulgation de pièces¹⁷, le Royaume des Pays-Bas n'était pas tenu, dans un cas tel que celui de l'espèce au principal, de procéder au recouvrement des droits allemands en matière d'impôt sur le revenu.

30. De plus, selon la juridiction de renvoi, la détermination de l'impôt sur le revenu prélevé par voie de retenue à la source en fonction des revenus bruts ne serait pas contraire aux articles 59 et 60 du traité, sous réserve d'une procédure de remboursement ultérieure à la demande du prestataire non-résident. En effet, le créancier de la rémunération n'informe en général pas le débiteur tenu de procéder à la retenue à la source du montant de ses frais professionnels, notamment pour ne pas révéler ses bases de calcul et sa marge bénéficiaire ainsi que d'éventuels secrets commerciaux. Le Bundesfinanzhof estime donc que, si l'on exige que le prestataire de services non-résident communiqué au client les frais économiquement liés à sa prestation, afin que la retenue à la source de l'impôt puisse être calculée en fonction des revenus nets, le commerce transfrontalier des services pourrait être rendu considérablement plus difficile.

31. La juridiction de renvoi s'interroge également sur l'existence d'une discrimination indirecte contraire aux articles 59 et 60

15 — 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 (IO L 73, p. 18).

16 — Directive du Conseil, du 15 juin 2001, modifiant la directive 76/308, et relative à la taxe sur la valeur ajoutée et à certains droits d'accise (IO L 175, p. 17). Le troisième considérant de la directive 2001/44 indique qu'«[il] convient que le champ d'application de l'assistance mutuelle fixé par la directive [76/308] soit étendu aux créances relatives à certains impôts sur le revenu et sur la fortune [...]».

17 — BStBl. 2000 I, p. 66.

du traité lorsque, en vertu d'une convention préventive de double imposition, le prestataire de services non-résident peut obtenir, ou aurait pu obtenir s'il en avait fait la demande à temps, une exonération de la retenue à la source de l'impôt ou le remboursement de cette retenue conformément aux dispositions pertinentes de la législation fiscale allemande.

32. Enfin, ladite juridiction précise que l'issue du litige au principal pourrait dépendre du point de savoir si Europop était ou non ressortissant d'un État membre au cours de l'année litigieuse. Elle se réfère notamment à la jurisprudence de la Cour, selon laquelle l'article 59 du traité confère des droits non seulement au prestataire de services, mais également au destinataire de services¹⁸. Le point de vue de la doctrine serait, à cet égard, que cette libre prestation de services dite «passive» ne présuppose pas que le prestataire de services soit ressortissant d'un État membre.

33. Au vu de ce qui est prévu à l'article 59, second alinéa, du traité, la juridiction de renvoi émet des doutes quant au point de savoir si cette interprétation du traité est correcte.

34. C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 59 et 60 du traité [CEE] doivent-ils être interprétés en ce sens que constitue une violation desdites dispositions la possibilité d'engager, conformément à l'article 50 a, paragraphe 5, cinquième phrase, de l'[EStG], la responsabilité du débiteur, établi en Allemagne, du créancier d'une rémunération, établi dans un autre pays de l'Union européenne (concrètement aux Pays-Bas), qui possède la nationalité d'un État membre, pour ne pas avoir procédé à la retenue à la source selon l'article 50 a, paragraphe 4, de l'EStG, alors que les rémunérations versées à un créancier intégralement assujéti à l'impôt sur le revenu en Allemagne (ressortissant allemand) ne sont pas soumises à la retenue à la source visée à l'article 50 a, paragraphe 4, de l'EStG et que la responsabilité du débiteur de la rémunération ne peut donc pas non plus être engagée pour défaut de retenue ou trop faible retenue à la source?

2) Y a-t-il lieu de répondre différemment à la première question si le créancier de la rémunération établi dans un autre pays de l'Union européenne n'était pas ressortissant d'un État membre lorsqu'il a fourni sa prestation?

¹⁸ — La juridiction de renvoi cite l'arrêt du 26 octobre 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Rec. p. I-7447).

- 3) En cas de réponse négative à la première question:
- a) Les articles 59 et 60 du traité [CEE] doivent-ils être interprétés en ce sens que le débiteur d'une rémunération doit prendre en compte aux fins de déduction, dans la procédure de retenue à la source conformément à l'article 50 a, paragraphe 4, de l'ESTG, les frais professionnels du créancier de la rémunération établi dans un autre État membre qui sont économiquement liés à ses activités en Allemagne donnant lieu à rémunération, car, comme il en va aussi pour les ressortissants allemands, seuls les revenus nets après déduction des frais professionnels sont soumis à l'impôt sur le revenu?
 - b) Suffit-il, pour éviter la violation des articles 59 et 60 du traité [CEE], que, dans la procédure de retenue à la source conformément à l'article 50 a, paragraphe 4, de l'ESTG, seuls les frais professionnels économiquement liés à l'activité en Allemagne donnant droit à rémunération que le créancier établi dans un autre État membre a démontrés au débiteur de la rémunération soient pris en compte aux fins de déduction, et que d'éventuels autres frais professionnels puissent être pris en compte dans une procédure ultérieure de remboursement?
 - c) Les articles 59 et 60 du traité [CEE] doivent-ils être interprétés en ce sens que constitue une violation desdites dispositions le fait que l'exonération fiscale bénéficiant en Allemagne au créancier d'une rémunération établi aux Pays-Bas en vertu de la convention préventive de double imposition conclue entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas ne soit pas prise en compte dans la procédure de retenue à la source conformément aux dispositions combinées des articles 50 a, paragraphe 4, et 50 d, paragraphe 1, de l'ESTG et ne le soit qu'ensuite, dans une procédure ultérieure d'exonération ou de remboursement, et que le débiteur de la rémunération ne puisse pas se prévaloir de l'exonération fiscale lors d'une procédure en responsabilité, alors que les revenus exonérés de ressortissants allemands ne sont pas soumis à retenue à la source et que la responsabilité pour défaut de retenue ou trop faible retenue à la source ne peut donc pas non plus être engagée?
 - d) Y a-t-il lieu de répondre différemment à la troisième question, sous a) à c), si le créancier de la rémunération établi dans un autre pays de l'Union européenne n'était pas ressortissant d'un État membre lorsqu'il a fourni sa prestation?»

35. La juridiction de renvoi explique, en substance, que les réponses à ces questions lui permettront de savoir, d'une part, si l'action en responsabilité engagée à l'encontre de la demanderesse au principal pour défaut de retenue à la source de l'impôt est ou non contraire au droit communautaire et, dans la négative, quelle doit être l'étendue de la responsabilité de celle-ci.

IV — Analyse

A — *Sur la première question préjudicielle*

36. Par cette première question, le Bundesfinanzhof demande à la Cour de dire pour droit si les articles 59 et 60 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale en vertu de laquelle, dans le cadre d'une prestation de services transfrontalière, un destinataire de services établi dans un État membre peut voir sa responsabilité engagée dans ce même État pour ne pas avoir procédé à la retenue à la source de l'impôt sur la rémunération octroyée au prestataire de services résidant dans un autre État membre en contrepartie de ladite prestation, alors que la rémunération versée à un prestataire résidant dans le premier État ne serait pas soumise à une telle retenue et que, par conséquent, la responsabilité du débiteur de cette rémunération, destinataire de services, pour défaut de retenue à la source de l'impôt, n'aurait pas lieu d'être engagée.

37. La juridiction de renvoi invite ainsi la Cour à se prononcer, au regard des règles du traité relatives à la liberté de prestation de services, tant sur l'application aux prestataires de services non-résidents d'une procédure de retenue à la source de l'impôt sur le revenu que sur son corollaire, à savoir la responsabilité que peut encourir un destinataire de services s'il omet de procéder à une telle retenue à la source sur la rémunération versée à un prestataire de services.

38. Toutes les parties ayant présenté des observations dans la présente procédure, à savoir Scorpio, la République fédérale d'Allemagne, le Royaume de Belgique, le Royaume d'Espagne, la République italienne, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ainsi que la Commission des Communautés européennes, proposent de répondre à cette première question par la négative.

39. Nous sommes également d'avis que les articles 59 et 60 du traité ne s'opposent ni au principe d'un recouvrement par retenue à la source de l'impôt dû par un prestataire de services non-résident ni à l'éventuelle responsabilité d'un destinataire de services pouvant découler d'une absence de retenue à la source de sa part.

40. S'agissant de l'existence éventuelle d'une restriction à la libre prestation de services, il

convient de rappeler la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle, «si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire»¹⁹.

41. Selon la Cour, l'article 59 du traité «s'oppose à l'application de toute réglementation nationale qui, sans justification objective, entrave la possibilité pour un prestataire de services d'exercer effectivement cette liberté»²⁰. De plus, dans l'optique d'un marché unique, et pour permettre de réaliser les objectifs de celui-ci, l'article 59 du traité s'oppose également à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que celle purement interne à un État membre²¹.

42. Par ailleurs, nous rappelons que, aux termes de l'article 60, dernier alinéa, du traité, «[...] le prestataire peut, pour l'exécution de sa prestation, exercer, à titre temporaire, son activité dans le pays où la prestation est fournie, dans les mêmes conditions que celles que ce pays impose à ses propres ressortissants».

43. Les dispositions de la législation fiscale nationale qui sont en cause dans la présente affaire sont relatives à la procédure de recouvrement de l'impôt sur le revenu qui est appliquée en cas de rémunération perçue par un prestataire de services qui ne réside pas en Allemagne. Nous relevons, à cet égard, que la Cour a été conduite, à plusieurs reprises, à examiner, au regard des règles du traité relatives à la libre circulation des travailleurs, des procédures applicables aux contribuables non-résidents en matière d'impôt sur le revenu²². Rien ne s'oppose, selon nous, à ce qu'il en soit également ainsi en matière de libre prestation de services.

44. Dans la présente affaire, force est de constater qu'il existe, en vertu de la législation fiscale nationale, une différence de traitement entre les prestataires de services résidents et non-résidents, en ce qui concerne la procédure qui leur est applicable en vue du recouvrement de l'impôt sur le revenu. En effet, alors que les prestataires de services qui résident en Allemagne sont imposés sur leurs revenus à la fin de chaque année dans le cadre d'une procédure de liquidation de l'impôt sur le revenu, ceux qui ne résident pas dans cet État membre y font l'objet d'une retenue à la source sur leurs rémunérations.

45. Cette différence de traitement est susceptible de désavantager les prestataires de

19 — Voir, notamment, arrêt du 3 octobre 2002, Danner (C-136/00, Rec. p. I-8147, point 28 et jurisprudence citée).

20 — Voir, notamment, arrêts du 5 octobre 1994, Commission/France (C-381/93, Rec. p. I-5145, point 16), et du 28 avril 1998, Safir (C-118/96, Rec. p. I-1897, point 22).

21 — Voir, par exemple, arrêts précités Commission/France (point 17); Safir (point 23), et Danner (point 29).

22 — Voir, notamment, arrêts du 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779); du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), et du 26 octobre 1995, Commission/Luxembourg (C-151/94, Rec. p. I-3685).

services non-résidents par rapport aux résidents, dans la mesure, notamment, où les premiers se trouvent privés d'un avantage de trésorerie par rapport aux seconds. Les prestataires de services non-résidents pourraient dès lors être dissuadés d'effectuer leurs activités en Allemagne.

46. Par ailleurs, la différence de traitement qui existe au niveau du recouvrement de l'impôt peut constituer un élément incitant un destinataire de services à s'adresser à un prestataire de services résidant en Allemagne, plutôt qu'à un prestataire de services résidant dans un autre État membre. En effet, il est probable que certains destinataires de services, débiteurs de rémunération, préféreront éviter de se placer dans une situation où ils doivent supporter des dépenses et des contraintes d'ordre administratif liées au recouvrement de l'impôt par voie de retenue à la source et où ils risquent de voir leur responsabilité engagée en raison d'une absence ou d'une trop faible retenue à la source.

47. Toutefois, la différence de traitement instituée par la législation fiscale allemande ne nous paraît pas être, en tant que telle, contraire aux articles 59 et 60 du traité dans la mesure où, d'une part, les prestataires de services résidents et non-résidents se trouvent dans une situation objectivement différente au regard des impératifs liés au recouvrement de l'impôt et où, d'autre part, la procédure de retenue à la source applicable aux prestataires non-résidents est

justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt sur le revenu.

48. Comme la juridiction de renvoi l'a souligné, et ainsi que le pense Scorpio²³, il y a lieu, à cet égard, de tenir compte de la difficulté qui existait, à l'époque litigieuse, c'est-à-dire en 1993, pour un État membre d'imposition de procéder au recouvrement d'une créance fiscale dans un autre État membre, compte tenu des instruments juridiques qui étaient alors en vigueur. Nous rappelons, en effet, que c'est seulement avec la directive 2001/44 que le champ d'application de l'assistance mutuelle en matière de recouvrement fiscal fixé par la directive 76/308 a été étendu aux créances afférentes aux impôts sur le revenu. Par ailleurs, durant la période litigieuse, la convention préventive de double imposition ne régissait pas l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales, ces deux États n'ayant conclu une convention relative à ce sujet qu'en mai 1999.

49. Dès lors, s'agissant de l'impôt sur le revenu dû par un prestataire de services non-résident au titre de la période litigieuse, nous considérons que le recours à la technique de la retenue à la source était justifié par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de cet impôt, et représentait un

23 — Observations écrites (p. 17).

moyen proportionné afin d'assurer le recouvrement de la créance fiscale de l'État d'imposition.

50. Il en est, à notre avis, de même en ce qui concerne l'engagement éventuel de la responsabilité d'un destinataire de services tenu d'effectuer une telle retenue, qui permet, le cas échéant, de sanctionner une absence de retenue à la source. En effet, dans la mesure où cette responsabilité constitue le corollaire de cette technique de recouvrement de l'impôt sur le revenu, elle contribue également, de façon proportionnée, à garantir l'efficacité dudit recouvrement.

51. Il résulte de ces considérations que, selon nous, s'agissant d'un impôt sur le revenu dû au titre de la période litigieuse, les articles 59 et 60 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation nationale en vertu de laquelle, dans le cadre d'une prestation de services transfrontalière, un destinataire de services établi dans un État membre peut voir sa responsabilité engagée dans ce même État pour ne pas avoir procédé à la retenue à la source de l'impôt sur la rémunération octroyée au prestataire de services résidant dans un autre État membre en contrepartie de ladite prestation, alors que la rémunération versée à un prestataire résidant dans le premier État ne serait pas soumise à une telle retenue et que, par conséquent, la responsabilité du débiteur de cette rémunération, destinataire de services, pour défaut de retenue à la source, n'aurait pas lieu d'être engagée.

52. Compte tenu de la réponse négative que nous proposons d'apporter à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la deuxième question.

53. Il convient à présent d'examiner si certaines modalités de la retenue à la source, telles qu'elles sont prévues par la législation fiscale allemande, sont conformes à ce qu'imposent les articles 59 et 60 du traité. Tel est l'objet de la troisième question préjudicielle, sous a).

B — Sur la troisième question préjudicielle, sous a)

54. Par cette question, le Bundesfinanzhof demande à la Cour de dire pour droit si les articles 59 et 60 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation fiscale nationale en vertu de laquelle le débiteur de la rémunération versée à un prestataire de services non-résident ne peut pas, lorsqu'il procède à la retenue à la source de l'impôt, déduire du revenu imposable les frais professionnels de ce prestataire qui sont économiquement liés à ses activités dans l'État où est effectuée la prestation, alors qu'un prestataire de services résidant dans le premier État ne serait soumis à l'impôt que sur ses revenus nets, c'est-à-dire après déduction des frais professionnels.

55. Afin de répondre à cette question, il importe au préalable de cerner avec précision l'apport de l'arrêt Gerritse, précité, s'agissant de la déductibilité des frais professionnels.

56. Dans cette affaire, M. Gerritse, de nationalité néerlandaise et résidant aux Pays-Bas, avait perçu, en 1996, une rémunération en contrepartie d'une prestation de batteur dans une station de radio à Berlin. Cette rémunération avait été soumise à l'impôt sur le revenu, au taux de 25 %, recouvré par une retenue à la source. Devant la Cour, M. Gerritse et la Commission faisaient notamment valoir que, dans le cas des travailleurs indépendants intégralement assujettis, seul leur bénéfice était soumis à l'impôt sur le revenu, les frais professionnels n'étant généralement pas inclus dans la base de l'imposition, alors que, pour les personnes partiellement assujetties, l'impôt de 25 % était prélevé sur les recettes, les frais professionnels n'étant pas déductibles²⁴. M. Gerritse avait également fait valoir la gravité des conséquences des dispositions contestées de la législation fiscale allemande pour les artistes non-résidents en tournée en Allemagne, dont les frais professionnels sont souvent très élevés.

57. Dans son arrêt, la Cour a dit pour droit qu'«une réglementation nationale qui refuse

aux non-résidents, en matière d'imposition, la déduction des frais professionnels, accordée en revanche aux résidents, risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres et comporte donc une discrimination indirecte selon la nationalité, en principe contraire aux articles 59 et 60 du traité»²⁵.

58. Pour parvenir à un tel constat, la Cour devait s'assurer de la comparabilité entre la situation des résidents et celle des non-résidents au regard de la possibilité de déduire des frais professionnels. Dans cette perspective, elle a constaté que «les frais professionnels dont il s'agit sont directement liés à l'activité ayant généré les revenus imposables en Allemagne, de telle sorte que les résidents et les non-résidents sont à cet égard placés dans une situation comparable»²⁶.

59. Le critère de comparabilité entre les résidents et les non-résidents repose ici sur l'idée selon laquelle, s'agissant de revenus obtenus pour une même activité professionnelle exercée en Allemagne, ces deux catégories de contribuables subissent, de la même manière, une amputation desdits revenus en raison des frais professionnels qu'ils ont dû déboursier en lien direct avec l'activité en cause. Dans la mesure où il n'existe, de ce point de vue, aucune diffé-

²⁴ — Ainsi qu'il est mentionné au point 25 de l'arrêt Gerritse, précité, une exception à cette absence de déductibilité existait toutefois dans l'ÉStG de 1996, lorsque les frais professionnels étaient supérieurs à la moitié des recettes, auquel cas l'impôt était remboursé dans la mesure où il dépassait 50 % de la différence entre les recettes et les frais professionnels.

²⁵ — Point 28.

²⁶ — Point 27.

rence objective entre eux, leur appliquer un traitement différent au regard de la possibilité de déduire de tels frais constitue une discrimination indirecte en raison de la nationalité, contraire aux articles 59 et 60 du traité.

qu'interprétés par la Cour dans son arrêt Gerritse, précité, s'opposent nécessairement à ce que la déduction de tels frais du revenu imposable ne puisse pas être effectuée au moment où le débiteur de la rémunération procède à la retenue à la source de l'impôt.

60. La Cour a ainsi reconnu que les prestataires de services résidents et non-résidents doivent être traités de façon identique en ce qui concerne l'assiette de leur imposition. Elle n'était cependant pas expressément interrogée, et ne s'est donc pas explicitement prononcée, sur le point de savoir à quel stade de la procédure d'imposition les frais professionnels engagés par un prestataire de services doivent être pris en compte.

63. En effet, dans une telle hypothèse, ne pas prendre en compte les frais professionnels au stade de la retenue à la source équivaldrait au maintien d'un traitement différent des prestataires de services résidents et non-résidents en ce qui concerne la possibilité même de déduire de tels frais, ce qui constitue, ainsi que l'a Cour l'a jugé dans cet arrêt, une discrimination indirecte en raison de la nationalité, contraire auxdits articles 59 et 60.

61. À présent, le Bundesfinanzhof souhaite que la Cour dise de manière explicite si les articles 59 et 60 du traité s'opposent à ce que la déduction de tels frais professionnels du revenu imposable ne puisse pas être effectuée au moment où le débiteur de la rémunération procède à la retenue à la source de l'impôt.

62. Il est clair que, lorsque le droit fiscal national n'offre pas à un prestataire de services non-résident une procédure de régularisation annuelle ou de remboursement permettant une prise en compte a posteriori de ses frais professionnels, c'est-à-dire après que la retenue à la source a été effectuée, les articles 59 et 60 du traité, tels

64. En outre, concernant la possibilité pour les redevables partiellement assujettis de faire prendre en compte a posteriori leurs frais professionnels, il est utile de rappeler que, dans son arrêt Schumacker, précité, la Cour a procédé à l'examen, au regard des règles du traité relatives à la libre circulation des travailleurs, des dispositions de la législation fiscale allemande qui réservaient aux seuls résidents le bénéfice de procédures telles que la régularisation annuelle des retenues à la source au titre de l'impôt sur les salaires ainsi que la liquidation par l'administration de l'impôt sur les revenus d'origine salariale.

65. La Cour a d'abord constaté que, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, en raison de l'effet libératoire de la retenue à la source, «les non-résidents se voient [...] privés, pour des raisons de simplification administrative, de la possibilité de faire valoir, dans le cadre d'une procédure de régularisation annuelle des retenues à la source ou dans le cadre d'une liquidation par l'administration des revenus d'origine salariale, des éléments de l'assiette (*tels que les frais professionnels, les dépenses exceptionnelles ou les charges dites 'extraordinaires'*), qui pourraient entraîner un remboursement partiel de l'impôt retenu à la source»²⁷. Selon la Cour, il pouvait en résulter «un désavantage pour les non-résidents par rapport aux résidents», dans la mesure où la législation fiscale allemande prévoyait pour ces derniers «une imposition prenant en compte l'ensemble des éléments de l'assiette»²⁸.

66. Dans ce contexte, l'affirmation de la Cour selon laquelle «l'article 48 du traité impose une égalité de traitement sur le plan procédural entre les ressortissants communautaires non-résidents et les nationaux résidents»²⁹ est étroitement liée à l'obligation qui incombe aux États membres de ne pas imposer, sans motif objectif, les premiers plus lourdement que les seconds.

67. Tel est le raisonnement qui a conduit la Cour à dire pour droit que «l'article 48 du traité doit être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que la législation d'un État membre en matière d'impôts directs prévoie le bénéfice de procédures telles que la régularisation annuelle des retenues à la source au titre de l'impôt sur les salaires et la liquidation par l'administration de l'impôt sur les revenus d'origine salariale pour les seuls résidents, à l'exclusion des personnes physiques n'ayant ni domicile ni résidence habituelle sur son territoire, mais qui y perçoivent des ressources d'origine salariale»³⁰.

68. Ce raisonnement peut valablement s'appliquer en matière de libre prestation de services, de sorte qu'il peut, à notre avis, en être déduit que les articles 59 et 60 du traité s'opposent également à l'absence de prise en compte a posteriori des frais professionnels des prestataires de services non-résidents, lorsqu'une telle possibilité existe pour les prestataires de services résidents.

69. S'agissant de l'existence en droit fiscal allemand d'une procédure permettant aux prestataires de services non-résidents de faire prendre en compte a posteriori leurs frais professionnels, et d'obtenir ainsi le remboursement de l'éventuelle différence

27 — Arrêt Schumacker, précité (point 51, souligné par nous).

28 — Ibidem (point 52).

29 — Ibidem (point 58).

30 — Ibidem (point 59).

entre le montant des revenus nets perçus en Allemagne et celui de la retenue à la source³¹, la juridiction de renvoi se réfère à une lettre du ministère fédéral des Finances en date du 3 novembre 2003³².

70. Dans ses observations écrites³³, Scorpio souligne en revanche que, à la différence de ce qui existait pour les prestataires de services résidents, la possibilité pour les redevables partiellement assujettis de faire prendre en compte a posteriori leurs frais professionnels n'existait pas en 1993, année litigieuse. Scorpio précise également que la possibilité de demander a posteriori le remboursement d'un trop-perçu d'impôt dans le cadre d'une procédure dite «de remboursement simplifiée» n'est apparue qu'en 1996³⁴.

71. Si ces éléments incitent à nourrir des doutes quant à l'existence, en 1993, d'une procédure de remboursement permettant la prise en considération a posteriori des frais professionnels engagés par des prestataires

de services non-résidents, il importe toutefois de souligner qu'il est de la responsabilité de la juridiction de renvoi d'établir quel est le droit national applicable au litige au principal. Il reviendra donc au Bundesfinanzhof de vérifier si la législation fiscale allemande qui était en vigueur à l'époque des faits litigieux prévoyait bien une procédure de remboursement au bénéfice des prestataires de services non-résidents. Si cette vérification devait le conduire à constater l'impossibilité pour ces derniers de faire prendre en compte a posteriori leurs frais professionnels, alors qu'une telle possibilité existait pour les prestataires de services résidents, il y aurait lieu pour cette juridiction de considérer que la législation alors en vigueur est, sur ce point, contraire aux articles 59 et 60 du traité, tels qu'ils ont été interprétés par la Cour dans ses arrêts précités Schumacker et Gerritse.

72. Ces précisions étant faites, nous notons qu'il ressort de la décision de renvoi du Bundesfinanzhof que celui-ci, en partant d'une prémisse différente, cherche à savoir si, eu égard à ce que la Cour a jugé dans son arrêt Gerritse, précité, le prélèvement d'impôt par voie de retenue à la source calculée en fonction des revenus bruts et le régime de responsabilité qui en découle constituent également une discrimination indirecte contraire aux articles 59 et 60 du traité, dès lors que la possibilité est offerte au prestataire non-résident d'obtenir a posteriori le remboursement de l'éventuelle différence entre le montant de ses revenus nets perçus

31 — Une telle procédure ne paraît pas correspondre à celle qui est prévue à l'article 50 d, paragraphe 1, deuxième phrase, de l'ESTG. En effet, cette dernière disposition vise le cas particulier du remboursement total ou partiel de l'impôt retenu et versé si, en vertu d'une convention préventive de double imposition, les revenus en cause ne peuvent pas être imposés ou seulement à un taux inférieur en Allemagne.

32 — Selon les explications fournies par la République fédérale d'Allemagne au point 50 de ses observations écrites, cette lettre constitue une mesure prise à la suite de l'arrêt Gerritse, précité, en vue de permettre un «calcul compensatoire» dans le cadre d'une procédure de remboursement de l'impôt.

33 — Observations écrites (p. 13).

34 — Scorpio se réfère, à cet égard, à l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, de l'ESTG de 1996.

en Allemagne et celui de la retenue à la source³⁵.

73. Autrement dit, la Cour devrait-elle aller jusqu'à retenir une interprétation en vertu de laquelle, même dans le cas où une possibilité de prise en compte a posteriori des frais professionnels engagés par un prestataire de services non-résident est prévue par la législation fiscale nationale, les articles 59 et 60 du traité s'opposent à ce que, selon cette même législation, la déduction de tels frais ne puisse pas être effectuée par le débiteur de sa rémunération au moment où il procède à la retenue à la source de l'impôt?

74. Nous ne le pensons pas.

75. En effet, dans la mesure où le cadre procédural national ainsi décrit permet, en définitive, à un prestataire de services non-résident de déduire de ses recettes imposables les frais professionnels qu'il a engagés, l'élément déterminant, à notre avis et au

35 — Nous observons, à cet égard, qu'il résulte du cadre factuel et juridique de l'affaire Gerritse, précitée, que le requérant au principal ne bénéficiait pas, en vertu de la législation fiscale allemande applicable en 1996, d'une procédure de régularisation annuelle ou de liquidation qui aurait permis la prise en compte a posteriori, c'est-à-dire après que la retenue à la source a été effectuée, de ses frais professionnels. En outre, M. Gerritse ne remplissait pas les conditions qui lui auraient permis de bénéficier de la procédure de remboursement prévue à l'article 50, paragraphe 5, quatrième phrase, point 3, de l'ESiG de 1996, dans la mesure où cette procédure ne s'applique que lorsque les frais professionnels sont supérieurs à la moitié des recettes, auquel cas l'impôt peut alors être remboursé s'il dépasse 50 % de la différence entre ces recettes et ces frais.

regard de la jurisprudence précédemment analysée, est que ce prestataire ne se trouve pas, au final, imposé plus lourdement qu'un prestataire de services résidant en Allemagne. Ces deux catégories de contribuables étant donc traitées de façon comparable au regard de la faculté qui leur est ouverte de déduire les frais professionnels de leurs revenus imposables, nous estimons que la seule circonstance que ces frais ne puissent pas être déduits des recettes imposables du prestataire de services non-résident au moment même où l'impôt est retenu à la source ne constitue pas une violation des articles 59 et 60 du traité.

76. Par conséquent, nous sommes d'avis qu'il convient de répondre au Bundesfinanzhof que les articles 59 et 60 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation fiscale nationale en vertu de laquelle le débiteur de la rémunération versée à un prestataire de services non-résident ne peut pas, lorsqu'il procède à la retenue à la source de l'impôt, déduire du revenu imposable les frais professionnels de ce prestataire qui sont économiquement liés à ses activités dans l'État où est effectuée la prestation, à la condition toutefois que ces frais puissent faire l'objet d'une prise en compte a posteriori et donc qu'un prestataire de services non-résident ne se trouve pas, au final, imposé plus lourdement qu'un prestataire de services résident.

77. Compte tenu de la réponse négative que nous proposons ainsi à la Cour d'apporter à

la troisième question préjudicielle, sous a), il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question, sous b). Nous entamerons donc directement l'examen de la troisième question, sous c).

C — Sur la troisième question préjudicielle, sous c)

78. Par cette question, le Bundesfinanzhof interroge la Cour sur le point de savoir si les articles 59 et 60 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent, d'une part, à ce que l'exonération fiscale qui bénéficie, en vertu de la convention préventive de double imposition conclue entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas, à un prestataire de services non-résident qui a exercé son activité en Allemagne ne puisse pas être prise en compte dans la procédure de retenue à la source par le débiteur de la rémunération, mais seulement dans une procédure ultérieure d'exonération ou de remboursement, et, d'autre part, à ce que le débiteur de la rémunération ne puisse pas se prévaloir de cette exonération fiscale dans le cadre d'une procédure en responsabilité engagée contre lui.

79. Nous rappelons que, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, les revenus tirés de prestations artistiques qui sont en cause dans le litige au principal

n'étaient pas imposables en Allemagne, mais uniquement aux Pays-Bas, en vertu de la convention préventive de double imposition conclue entre ces deux États membres³⁶.

80. Nous rappelons également que, conformément à l'article 50 d, paragraphe 1, de l'ESTG, lorsque des revenus qui sont soumis à la retenue à la source sur le fondement de l'article 50 a de cette loi ne peuvent pas être imposés, ou seulement à un taux d'imposition réduit, en vertu d'une convention préventive de double imposition, les dispositions de la législation fiscale nationale relatives à la retenue, au versement ainsi qu'à la déclaration de l'impôt par le débiteur de la rémunération trouvent malgré tout à s'appliquer sans préjudice de cette convention. Dans ce cas, le droit du créancier de la rémunération à obtenir le remboursement total ou partiel de l'impôt retenu et versé n'est pas affecté.

81. Cependant, il découle des dispositions de l'article 50 d, paragraphe 3, première phrase, de l'ESTG que le débiteur de la rémunération peut, conformément à une convention de ce type, ne pas procéder à la retenue à la source ou l'effectuer à un taux d'imposition réduit si le BfF atteste sur demande que les conditions à cet effet sont remplies (procédure d'exonération). Ledit débiteur est donc contraint de retenir l'impôt à la source, excepté dans le cas où un certificat d'exonération a été délivré par le BfF.

³⁶ — Voir point 12 et note 13 des présentes conclusions.

82. Il y a donc lieu de comprendre la première partie de la troisième question, sous c), comme visant à savoir, en substance, si les articles 59 et 60 du traité s'opposent à une législation fiscale nationale qui n'autorise la prise en compte, au stade de la retenue à la source, d'une exonération fiscale découlant d'une convention préventive de double imposition, que dans le cas où un certificat d'exonération est délivré par l'autorité fiscale compétente.

83. Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, «en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, notamment au titre de l'article 220, deuxième tiret, du traité CE (devenu article 293, deuxième tiret, CE), les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions. Dans ce contexte, les États membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales conclues afin d'éviter la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale»³⁷.

84. La Cour a également précisé que, «[e]n ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les États membres ne peuvent néanmoins s'affranchir du res-

pect des règles communautaires»³⁸, et ce dans la mesure où ils sont contraints d'exercer leur compétence en matière de fiscalité directe dans le respect du droit communautaire.

85. Dans la présente affaire, l'une des difficultés consiste à déterminer si la procédure que doit engager un prestataire de services non-résident en vue de se voir délivrer un certificat d'exonération par le BfE, en tant qu'elle vise à vérifier si les critères d'imposition des revenus fixés dans la convention préventive de double imposition sont respectés, relève des règles du traité relatives à la liberté de prestation de services.

86. Dans la mesure où la mise en œuvre de cette procédure présente un lien étroit avec la définition des facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas, il pourrait être soutenu que celle-ci ne relève pas du droit communautaire et ne concerne que la relation bilatérale que ces deux États ont établie entre eux afin d'éviter la double imposition.

87. Toutefois, la question posée par la juridiction de renvoi ne concerne pas la définition même des critères d'imposition qui permettent la répartition entre ces deux

37 — Arrêt du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec. p. I-6161, point 57). Voir également, en ce sens, arrêt du 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec. p. I-2793, points 24 et 30).

38 — Arrêt Saint-Gobain ZN, précité (point 58).

États de leur pouvoir de taxation, mais bien l'exercice par la République fédérale d'Allemagne de ce qu'elle estime relever de son pouvoir d'imposition à l'égard d'un prestataire de services non-résident, dès lors que ce dernier n'a ni sollicité ni obtenu un certificat d'exonération. Or, en exerçant un tel pouvoir, la République fédérale d'Allemagne est tenue de respecter le droit communautaire, et notamment les articles 59 et 60 du traité.

88. À cet égard, il y a lieu, selon nous, de considérer que l'obligation qui incombe à un prestataire de services non-résident de solliciter, auprès du BfF, un certificat d'exonération en vue d'échapper à l'imposition de ses revenus en Allemagne est constitutive d'une restriction à la liberté de prestation des services en raison des démarches administratives qu'elle entraîne à la charge de ce prestataire.

89. Cependant, nous estimons que cette restriction est objectivement justifiée en vue de garantir la mise en œuvre correcte de la procédure d'imposition à la source.

90. Comme le soutient le Royaume de Belgique, il paraît en effet important que le débiteur de la rémunération ne puisse se dispenser de prélever l'impôt à la source que s'il a la certitude que le prestataire de services remplit les conditions lui permettant

de bénéficier d'une exonération³⁹. De plus, il nous paraît justifié de permettre à l'autorité fiscale compétente de vérifier si les conditions d'une exonération sont réunies, dans la mesure où, ainsi que le fait valoir la République fédérale d'Allemagne, on ne peut exiger du débiteur de la rémunération qu'il clarifie lui-même la question de savoir si, dans chaque cas particulier, les revenus en cause sont ou non exonérés en vertu d'une convention préventive de double imposition⁴⁰. Enfin, autoriser le débiteur de la rémunération à s'affranchir unilatéralement de la retenue à la source pourrait, en cas d'erreur de sa part, avoir pour effet de compromettre la collecte de l'impôt auprès du créancier de la rémunération.

91. Par conséquent, nous sommes d'avis que les articles 59 et 60 du traité ne s'opposent pas à une législation fiscale nationale qui n'autorise la prise en compte, au stade de la retenue à la source, d'une exonération fiscale découlant d'une convention préventive de double imposition que dans le cas où un certificat d'exonération est délivré par l'autorité fiscale compétente.

92. Afin de répondre à la seconde partie de la troisième question, sous c), il reste désormais à déterminer si l'article 59 du

³⁹ — Observations écrites (point 12)

⁴⁰ — Observations écrites (point 77).

traité s'oppose à ce que le débiteur de la rémunération ne puisse pas se prévaloir de l'exonération fiscale découlant de la convention préventive de double imposition lors d'une procédure en responsabilité engagée contre lui⁴¹.

93. Comme nous l'avons vu à l'occasion de l'examen de la première question, les articles 59 et 60 du traité doivent, à notre avis, être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation nationale en vertu de laquelle, dans le cadre d'une prestation de services transfrontalière, un destinataire de services établi dans un État membre peut voir sa responsabilité engagée dans ce même État pour ne pas avoir procédé à la retenue à la source de l'impôt sur la rémunération octroyée au prestataire de services résidant dans un autre État membre en contrepartie de ladite prestation.

94. En effet, cette action en responsabilité, qui constitue le corollaire de la procédure de retenue à la source, contribue à garantir, de façon proportionnée, l'objectif consistant à assurer un recouvrement efficace de l'impôt.

41 — Nous rappelons que, selon l'article 50 d, paragraphe 1, dernière phrase, de l'ESTG, lorsqu'une action en responsabilité est engagée à l'encontre du débiteur de la rémunération pour défaut de retenue à la source, celui-ci ne peut pas, dans le cadre de cette procédure, invoquer les droits qu'une convention préventive de double imposition confère au créancier de cette rémunération.

95. Toutefois, s'agissant des modalités d'exercice de ladite action, il nous paraît disproportionné, au regard d'un tel objectif, que le débiteur de la rémunération ne puisse pas se prévaloir, dans le cadre de l'action en responsabilité, d'une exonération d'impôt résultant d'une convention préventive de double imposition.

96. Dès lors que le créancier de la rémunération n'a pas demandé un certificat d'exonération, que le débiteur de cette rémunération a malgré tout décidé de ne pas effectuer la retenue à la source et qu'il voit en conséquence sa responsabilité engagée par l'administration fiscale allemande, il est, à notre avis, contraire à la liberté de prestation des services de lui refuser de manière absolue la possibilité d'invoquer les droits du créancier qui découlent d'une convention préventive de double imposition. En effet, une telle interdiction est de nature à le dissuader de faire appel à un prestataire de services établi dans un autre État membre, et ce en allant au-delà de ce qui est nécessaire au regard de l'objectif consistant à garantir un recouvrement efficace de l'impôt.

97. À cet égard, et ainsi que l'indique Scorpio, il y a lieu de noter que, au stade de la procédure en responsabilité, l'administration fiscale allemande est en mesure de vérifier si les conditions de l'exonération posées par la convention préventive de double imposition sont remplies et, dans l'affirmative, elle devrait pouvoir renoncer à poursuivre cette procédure à l'encontre du débiteur de la rémunération concernant un impôt dont il est finalement établi qu'il ne

doit pas être acquitté en Allemagne⁴². À l'instar de la demanderesse au principal, il convient également de remarquer que si le BfF peut procéder à une telle vérification dans le cadre d'une procédure d'exonération préalable à la retenue à la source, l'administration fiscale allemande devrait également pouvoir le faire dans le cadre d'une action en responsabilité ultérieure⁴³.

98. Compte tenu de ces éléments, nous proposons de répondre au Bundesfinanzhof que les articles 59 et 60 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation fiscale nationale qui n'autorise la prise en compte, au stade de la retenue à la source, d'une exonération fiscale découlant d'une convention préventive de double imposition, que dans le cas où un certificat d'exonération est délivré par l'autorité fiscale compétente. En revanche, l'article 59 du traité s'oppose à ce que le débiteur de la rémunération ne puisse pas se prévaloir de l'exonération fiscale découlant d'une convention préventive de double imposition dans le cadre d'une procédure en responsabilité engagée contre lui.

D — *Sur la troisième question préjudicielle, sous d)*

99. Par cette dernière question, le Bundesfinanzhof demande à la Cour s'il y aurait lieu de répondre différemment à la troisième question, sous a) à c), si le créancier de la rémunération, établi dans un autre État membre, n'était pas ressortissant d'un État membre lorsqu'il a fourni sa prestation⁴⁴.

100. Est ainsi posée la question de principe de l'applicabilité des règles du traité relatives à la libre prestation de services dans le cas où le destinataire de services, qui invoque ces règles, est bien ressortissant d'un État membre et le prestataire desdits services est ressortissant d'un État tiers.

101. Il y a lieu, d'abord, de s'interroger sur la recevabilité de cette question.

102. En effet, la juridiction de renvoi indique qu'elle ne connaît pas la nationalité d'Euro-pop. Sa question est donc fondée sur une

42 — Observations écrites (p. 31).

43 — Elle peut, à cet égard, utiliser les possibilités offertes par la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15).

44 — Compte tenu des réponses que nous proposons d'apporter à la troisième question préjudicielle, sous a) et c), première partie, répondre à la présente question ne présente une utilité que par rapport à la troisième question, sous c), seconde partie.

hypothèse qui reste à vérifier. Or, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que celle-ci peut refuser de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale «lorsque le problème est de nature hypothétique»⁴⁵.

103. Nous sommes d'avis que la Cour pourrait toutefois accepter de répondre à la question posée par le Bundesfinanzhof, dans la mesure où, en tant que juge du droit et non du fait, celui-ci n'effectue pas de constatations relatives aux faits. Il a pour mission de trancher des questions de principe, sur la base des faits établis par le Finanzgericht, qui est le juge de première instance. Eu égard à la réponse apportée par la Cour à cette question, il reviendrait ainsi au Finanzgericht compétent, devant lequel l'affaire serait renvoyée, de déterminer si Europol était ressortissant d'un État membre au moment où il a fourni sa prestation.

104. De plus, compte tenu du fait qu'il s'agit ici d'une question de principe au sujet de laquelle la Cour n'a, à notre connaissance, pas encore pris position, nous proposerons à celle-ci notre analyse afin de lui permettre, le cas échéant, de répondre à cette question.

45 — Voir, notamment, arrêts du 5 février 2004, *Schneider* (C-380/01, Rec. p. I-1389, point 22), et du 30 juin 2005, *Längst* (C-165/03, Rec. p. I-5637, point 32).

105. Dans cette perspective, il convient d'abord de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'article 59 du traité confère des droits non seulement au prestataire de services lui-même, mais également au destinataire desdits services⁴⁶. En particulier, cet article confère au destinataire de services le droit de se rendre dans un autre État membre pour y bénéficier d'un service, sans être gêné par des restrictions⁴⁷.

106. Outre le déplacement intracommunautaire du prestataire ou du destinataire de services, l'article 59 du traité protège également le «déplacement» de la prestation de services elle-même. À titre d'illustration, il résulte de l'arrêt *Alpine Investments*⁴⁸ que cet article couvre l'activité de «cold calling», qui comprend des opérations par lesquelles un prestataire de services prend contact par téléphone avec des personnes établies dans un autre État membre pour leur proposer divers services financiers qu'il fournit sans se déplacer, à partir de l'État membre dans lequel il est établi⁴⁹.

46 — Voir, notamment, arrêts du 31 janvier 1984, *Luisi et Carbone* (286/82 et 26/83, Rec. p. 377); du 2 février 1989, *Cowan* (186/87, Rec. p. 195); du 9 août 1994, *Vander Elst* (C-43/93, Rec. p. I-3803, point 13); du 14 novembre 1995, *Svensson et Gustavsson* (C-484/93, Rec. p. I-3955); du 28 avril 1998, *Kohll* (C-158/96, Rec. p. I-1931, point 35), et *Eurowings Luftverkehr*, précité (point 34).

47 — Voir, notamment, arrêts *Luisi et Carbone*, précité (point 16); du 28 octobre 1999, *Vestergaard* (C-55/98, Rec. p. I-7641, point 20), et du 17 février 2005, *Oulane* (C-215/03, Rec. p. I-1215, point 37).

48 — Arrêt du 10 mai 1995 (C-384/93, Rec. p. I-1141).

49 — Pour un autre exemple, relatif à l'offre de services par Internet, voir arrêt du 6 novembre 2003, *Gambelli e.a.* (C-243/01, Rec. p. I-13031, points 53 et 54).

107. Il a pu être observé à ce propos que «[l]’objectif d’une libéralisation des échanges, poursuivi par le traité en vue de la réalisation d’un marché intérieur, explique l’étendue du contenu conférée par la Cour à la notion de prestation de services, au sens de l’[article 60 du traité]. Celle-ci comprend en effet les services fournis d’un État membre à l’autre, y compris lorsque ni les prestataires de ces services ni leurs destinataires effectifs ou potentiels ne franchissent les frontières»⁵⁰.

108. Cette interprétation vaut également, à notre avis, dans le cas où c’est le destinataire de services qui invoque le bénéfice des règles du traité relatives à la libre prestation de services. En effet, dans un cas tel que celui de l’espèce au principal, ce qui importe est que la prestation de services, qui consiste, rappelons-le, dans la mise à disposition d’un groupe de musique, soit fournie par un prestataire établi dans un État membre à un destinataire établi dans un autre État membre et fasse ainsi l’objet d’un «déplacement» intracommunautaire. Encore plus palpable qu’une offre de services par téléphone ou par Internet, le «déplacement» de la prestation de services est ici concrétisé par le mouvement physique du groupe de musique.

109. Il résulte de ces éléments que la demanderesse au principal devrait, en tant que destinataire du service fourni par

Europop, pouvoir invoquer les droits subjectifs que lui confère l’article 59 du traité.

110. Toutefois, doit-on considérer qu’il en serait de même dans l’hypothèse où le prestataire de services se révélerait être ressortissant d’un État tiers?

111. Nous pensons qu’une réponse affirmative s’impose.

112. Nous avons vu précédemment que l’article 59 du traité confère directement des droits tant au prestataire qu’au destinataire de services. En l’état actuel du droit communautaire, seuls les ressortissants des États membres peuvent se prévaloir de ces droits⁵¹.

113. S’agissant du prestataire de services, il ressort ainsi expressément du libellé de l’article 59, premier et second alinéas, du

50 – Voir Truchot, L., «Articles 49 et 50 CE», *Commentaire article par article des traités UE et CE*, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2000, p. 447, point 33.

51 – En vertu de l’article 58, premier alinéa, du traité CEE (devenu article 58, premier alinéa, du traité CE, lui-même devenu article 48, premier alinéa, CE), applicable en matière de libre prestation de services conformément à l’article 66 du traité CEE (devenu article 66 du traité CE, lui-même devenu article 55 CE), «[l]es sociétés constituées en conformité de la législation d’un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l’intérieur de la Communauté sont assimilées [...] aux personnes physiques ressortissant[es] des États membres».

traité que, pour pouvoir bénéficier de la liberté de prestation des services, celui-ci, outre qu'il doit être établi dans un État membre de la Communauté européenne, doit être ressortissant d'un de ces États.

relatives à la libre prestation de services⁵⁴. De plus, nous ne voyons pas ce qui pourrait justifier que les ressortissants des États tiers bénéficient d'une position plus favorable en tant que destinataires de services qu'en tant que prestataires de services⁵⁵.

114. L'article 59, second alinéa, du traité prévoit toutefois la possibilité, non concrétisée à ce jour, pour le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission, d'étendre le bénéfice des dispositions du chapitre relatif aux services aux prestataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de la Communauté⁵².

116. La situation à propos de laquelle le Bundesfinanzhof éprouve des doutes est cependant tout autre.

115. Nous notons qu'une telle possibilité n'est pas prévue en faveur des destinataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de la Communauté⁵³. L'absence d'une disposition de cette nature milite, selon nous, en faveur de la thèse selon laquelle seuls les destinataires de services ressortissants d'un État membre peuvent invoquer le bénéfice des règles du traité

117. Il s'agit, comme nous l'avons vu, du cas dans lequel le destinataire de services, dont il est constant qu'il est ressortissant d'un État membre, demande à bénéficier des droits qui découlent des règles du traité relatives à la libre prestation de services, dans le cadre de la relation qu'il entretient avec un prestataire de services dont la nationalité n'est pas connue par la juridiction de renvoi.

54 — Cette thèse, selon laquelle l'article 59 du traité ne peut pas être invoqué «à titre autonome» par un ressortissant d'un État tiers, a été soutenue par l'avocat général Elmer dans ses conclusions dans l'affaire Svensson et Gustavsson, précitée (points 35 et suiv.). La Cour n'a cependant pas abordé cette problématique dans son arrêt, peut-être dans la mesure où était également applicable la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité (JO L 178, p. 5), qui vise en tant que bénéficiaires les personnes résidant dans les États membres sans la condition de posséder la nationalité d'un État membre; voir, en ce sens, Huglo J.-G., «Droit d'établissement et libre prestation de services», *Jurisque Europe*, fasc. 710, point 29.

55 — Voir, dans le même sens, conclusions de l'avocat général Elmer dans l'affaire Svensson et Gustavsson, précitée (point 40).

52 — La proposition de directive du Conseil étendant la libre prestation de services transfrontaliers aux ressortissants d'un État tiers établis à l'intérieur de la Communauté (JO 1999, C 67, p. 17) a été retirée par la Commission: voir communication de la Commission — Retrait des propositions de la Commission qui ne revêtent plus un caractère d'actualité, du 1^{er} octobre 2004 [COM(2004) 542 final/2].

53 — C'est sans doute la raison pour laquelle l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la proposition de directive susmentionnée disposait que «[n]e sont pas visés par la présente directive les ressortissants d'un État tiers en tant que destinataires des services transfrontaliers [...]».

118. Dans une telle situation, nous sommes d'avis que la nationalité du prestataire de services est indifférente au regard des droits dont bénéficie le destinataire de services.

119. Il importe, à cet égard, de remarquer qu'il ne découle ni du libellé de l'article 59 du traité ni de la jurisprudence de la Cour que le bénéficiaire, en faveur d'un prestataire de services, de la liberté prévue à cet article, soit soumis à la condition que ce prestataire démontre que son partenaire, destinataire de la prestation, est ressortissant d'un État membre.

120. Une telle conception ne saurait pas plus prospérer dès lors que c'est le destinataire de services qui invoque ledit article. Pour reprendre un exemple cité dans les conclusions de l'avocat général Elmer, dans l'affaire Svensson et Gustavsson, précitée, le droit d'entrer comme touriste dans un autre État membre pour y bénéficier de prestations sans être exposé à un traitement discriminatoire ne saurait, à notre avis, être soumis à la condition que ce destinataire de services apporte la preuve que les prestataires de services, par exemple les propriétaires d'un hôtel, soient ressortissants d'un État membre⁵⁶.

121. En outre, comme le fait remarquer la Commission, opérer une distinction selon la nationalité du prestataire de services n'est ni justifié ni réalisable, car cela obligerait le destinataire de la prestation à se procurer systématiquement des informations, et à les vérifier, sur la nationalité de ses partenaires commerciaux établis dans un autre État membre⁵⁷.

122. Enfin, ainsi que l'indique Scorpio, à juste titre selon nous, admettre la thèse selon laquelle la protection du destinataire de services dépend de la nationalité de son cocontractant aboutirait à priver la liberté de prestation des services d'une part importante de ses effets⁵⁸.

123. Compte tenu de ces éléments, nous proposons à la Cour de répondre à la troisième question, sous d), que l'article 59 du traité doit être interprété en ce sens qu'il est applicable dans le cas où le destinataire de services, qui invoque cet article, est ressortissant d'un État membre et le prestataire desdits services est ressortissant d'un État tiers.

56 — Point 38.

57 — Observations écrites (point 49).

58 — Observations écrites (p. 35).

V — Conclusion

124. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Bundesfinanzhof de la manière suivante:

- «1) S'agissant d'un impôt sur le revenu dû au titre de la période litigieuse, les articles 59 du traité CEE (devenu article 59 du traité CE, lui-même devenu, après modification, article 49 CE) et 60 du traité CEE (devenu article 60 du traité CE, lui-même devenu article 50 CE) doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation nationale en vertu de laquelle, dans le cadre d'une prestation de services transfrontalière, un destinataire de services établi dans un État membre peut voir sa responsabilité engagée dans ce même État pour ne pas avoir procédé à la retenue à la source de l'impôt sur la rémunération octroyée au prestataire de services résidant dans un autre État membre en contrepartie de ladite prestation, alors que la rémunération versée à un prestataire résidant dans le premier État ne serait pas soumise à une telle retenue et que, par conséquent, la responsabilité du débiteur de cette rémunération, destinataire de services, pour défaut de retenue à la source, n'aurait pas lieu d'être engagée.

- 2) Les articles 59 et 60 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation fiscale nationale en vertu de laquelle le débiteur de la rémunération versée à un prestataire de services non-résident ne peut pas, lorsqu'il procède à la retenue à la source de l'impôt, déduire du revenu imposable les frais professionnels de ce prestataire qui sont économiquement liés à ses activités dans l'État où est effectuée la prestation, à la condition toutefois que ces frais puissent faire l'objet d'une prise en compte a posteriori et donc qu'un prestataire de services non-résident ne se trouve pas, au final, imposé plus lourdement qu'un prestataire de services résident.

- 3) Les articles 59 et 60 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation fiscale nationale qui n'autorise la prise en compte, au stade de la retenue à la source, d'une exonération fiscale découlant d'une convention préventive de double imposition, que dans le cas où un certificat d'exonération est délivré par l'autorité fiscale compétente. En revanche, l'article 59 du traité s'oppose à ce que le débiteur de la rémunération ne puisse pas se prévaloir de l'exonération fiscale découlant d'une convention préventive de double imposition dans le cadre d'une procédure en responsabilité engagée contre lui.

- 4) L'article 59 du traité doit être interprété en ce sens qu'il est applicable dans le cas où le destinataire de services, qui invoque cet article, est ressortissant d'un État membre et le prestataire desdits services est ressortissant d'un État tiers.»