



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. GIOVANNI PITRUZZELLA
présentées le 19 janvier 2023¹

Affaire C-461/21

SC Cartrans Preda SRL
contre

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Prahova**

[demande de décision préjudicielle du Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de
Prahova, Roumanie)]

« Renvoi préjudiciel – Libre prestation des services – Articles 56 et 57 TFUE – Notion de
“service” – Récupération de la TVA effectuée dans plusieurs États membres par un prestataire
non-résident – Restrictions – Législation fiscale – Retenue à la source de l'impôt sur les
rémunérations, effectuée par le bénéficiaire résident d'une prestation de services, sur la
rémunération due à un prestataire de services non-résident – Motifs de justification »

1. Dans la présente affaire, la Cour est une nouvelle fois saisie de la question de la compatibilité, avec les dispositions du droit de l'Union en matière de libre prestation des services, d'une réglementation nationale qui prévoit l'imposition des prestataires de services non-résidents par l'application d'une retenue à la source sur les rémunérations versées par le destinataire des services résident.
2. La présente affaire s'inscrit dans le cadre d'un litige opposant une société roumaine, SC Cartrans Preda SRL (ci-après « Cartrans Preda »), aux autorités fiscales roumaines au sujet d'un avis d'imposition que celles-ci ont adressé à cette société. Par cet avis d'imposition, les autorités roumaines ont exigé de Cartrans Preda le paiement, d'une part, d'un montant supplémentaire au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) afférente à des services de transport de biens destinés à l'importation en Roumanie et, d'autre part, d'un montant relatif à une retenue à la source au titre de l'impôt sur les revenus perçus par des non-résidents. Selon les autorités roumaines, Cartrans Preda aurait dû retenir ce montant sur les rémunérations qu'elle a versées à une société danoise avec laquelle elle avait conclu un contrat portant sur la récupération de la TVA et des droits d'accises dans différents États membres.
3. Conformément à la demande de la Cour, les présentes conclusions se limiteront à l'analyse des questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi en ce qui concerne le second volet de l'avis d'imposition attaqué par Cartrans Preda, qui soulève des questions relatives à la libre prestation des services.

¹ Langue originale : l'italien.

I. Le cadre juridique

4. L'article 7, paragraphe 1, du Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Danemarca (arrêté n° 389 portant ratification de la convention tendant à éviter la double imposition entre la Roumanie et le Danemark, ci-après la « convention contre la double imposition ») dispose :

« Les bénéfices réalisés par une entreprise d'un État contractant sont imposables uniquement dans cet État, sauf si cette entreprise exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. [...] »

5. L'article 12, paragraphes 1 à 3, de la convention contre la double imposition prévoit :

« 1. Les commissions provenant d'un État contractant et payées à un résident d'un autre État contractant peuvent être imposées dans cet autre État.

2. De telles commissions peuvent toutefois être imposées dans l'État contractant d'où elles proviennent, conformément à la législation de cet État, l'impôt ainsi établi ne pouvant cependant excéder 4 % du montant des commissions.

3. Le terme "commission" utilisé dans le présent article se réfère aux paiements effectués à un intermédiaire (courtier), à un représentant commissionnaire général ou à toute autre personne assimilée à un tel intermédiaire ou représentant par la législation fiscale de l'État contractant d'où un tel paiement provient. »

6. En droit fiscal roumain, la notion de « commission » est définie comme « tout paiement en espèces ou en nature versé à un courtier, à un commissionnaire général ou à toute personne assimilée à un courtier ou à un commissionnaire général pour des services d'intermédiation effectués en lien avec une opération économique »².

7. Il résulte en outre du droit fiscal roumain que les non-résidents percevant des revenus imposables provenant de Roumanie sont tenus d'acquitter l'impôt conformément au droit roumain et sont considérés comme des contribuables³. Par ailleurs, en vertu de ce même droit, les commissions versées par un résident font partie des revenus imposables provenant de Roumanie, perçus en Roumanie ou à l'étranger⁴.

8. Les dispositions du droit fiscal roumain concernant la retenue à la source au titre de l'impôt sur les revenus imposables provenant de Roumanie perçus par des non-résidents disposent que l'impôt dû par ces contribuables sur lesdits revenus est calculé, retenu, déclaré et versé au budget de l'État par la personne qui verse le revenu. En ce qui concerne, en particulier, les commissions versées par un résident à un non-résident, l'impôt dû est calculé en appliquant le taux de 16 % sur les revenus bruts⁵.

² Voir article 7, paragraphe 1, point 9, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts, ci-après la « loi n° 571/2003 ») et article 7, paragraphe 1, point 9, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (loi n° 227/2015 portant code des impôts, ci-après la « loi n° 227/2015 »).

³ Voir article 113 de la loi n° 571/2003 et article 221 de la loi n° 227/2015.

⁴ Voir article 115, paragraphe 1, sous f), de la loi n° 571/2003 et article 223, paragraphe 1, sous f), de la loi n° 227/2015.

⁵ Voir article 116, paragraphe 1 et paragraphe 2, sous d), de la loi n° 571/2003 et article 224, paragraphe 1 et paragraphe 4, sous d), de la loi n° 227/2015.

II. Les faits, la procédure au principal et les questions préjudicielles

9. Cartrans Preda, la requérante au principal, est un opérateur de services de transport routier de marchandises établi en Roumanie.

10. À la suite d'un contrôle des autorités fiscales roumaines visant Cartrans Preda, effectué entre le 18 novembre 2019 et le 7 février 2020, ces autorités ont émis un avis d'imposition mettant à sa charge l'obligation de payer, d'une part, la somme de 1 529 lei roumaines (RON) au titre de la TVA supplémentaire et, d'autre part, la somme de 79 478 RON au titre de l'impôt sur les revenus perçus par des non-résidents.

11. En ce qui concerne ce second volet de l'avis d'imposition, pertinent dans le cadre des présentes conclusions, il ressort du dossier que Cartrans Preda a conclu avec une société danoise, FDE Holding A/S, un contrat par lequel elle a cédé à cette dernière le droit d'exiger en son nom le remboursement de la TVA afférente aux acquisitions intracommunautaires de biens, notamment le carburant acheté par Cartrans Preda dans différents États membres de l'Union. En vertu de ce contrat, FDE Holding, en qualité de représentante légale de Cartrans Preda, s'est occupée de toutes les formalités nécessaires aux fins du remboursement de la TVA. La rémunération de ces services était déterminée par l'application d'un pourcentage sur le montant de la TVA remboursée dans chaque pays.

12. Il résulte de la décision de renvoi que, selon les autorités fiscales roumaines, les rémunérations perçues par FDE Holding constituent des « commissions ». Selon ces autorités, Cartrans Preda aurait omis d'opérer une retenue à la source sur ces « commissions » au titre de l'impôt sur le revenu des non-résidents en appliquant, sur les revenus bruts, le taux de 4 % prévu à l'article 12, paragraphe 2, de la convention contre la double imposition, conclue entre la Roumanie et le Danemark.

13. Cartrans Preda a contesté devant la juridiction de renvoi l'avis d'imposition émis à son encontre. En ce qui concerne l'imposition au titre de l'impôt sur les revenus perçus par des non-résidents, Cartrans Preda soutient, devant cette même juridiction, que ces revenus ne constituent pas des « commissions ». Ils constitueraient plutôt la contrepartie de prestations de services qui, conformément à l'article 7, paragraphe 1, de la convention contre la double imposition, ne seraient imposables qu'au Danemark. À cet égard, FDE Holding aurait attesté que, pour les rémunérations perçues pour les services en cause, y compris provenant de Roumanie, elle avait acquitté l'impôt dû au Danemark.

14. Cartrans Preda soutient également avoir conclu avec un opérateur roumain un contrat rigoureusement équivalent portant sur la récupération de la TVA sans que les autorités fiscales roumaines aient considéré qu'elle était tenue d'opérer la retenue à la source sur les revenus correspondant à la contrepartie des services fournis.

15. Cartrans Preda fait valoir que les services de récupération de la TVA à l'étranger n'entraîneraient, pour le résident roumain, une obligation de payer l'impôt par retenue à la source que lorsque la prestation du service est négociée avec un résident d'un autre État membre. Cela créerait une différence de traitement caractérisant une restriction à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union, en violation des articles 56 et 57 TFUE.

16. À la lumière de ces considérations, la juridiction de renvoi nourrit des doutes notamment quant à la compatibilité avec le droit de l'Union de la qualification des services fournis par FDE Holding, personne morale non-résidente, effectuée par les autorités fiscales roumaines et de l'application de l'impôt sur les revenus perçus par celle-ci. Ces doutes pourraient justifier l'annulation de l'avis d'imposition.

17. Dans ce contexte, le Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour six questions préjudicielles, dont les troisième, quatrième, cinquième et sixième, qui seront analysées dans les présentes conclusions, concernent la possible violation des dispositions du droit de l'Union en matière de libre prestation des services et sont ainsi libellées :

« [...] »

- 3) Au regard de l'article 57 TFUE, la récupération de la TVA et des droits d'accises auprès des administrations financières de plusieurs États membres constitue-t-elle une prestation de services intracommunautaire ou l'activité d'un commissionnaire général servant d'intermédiaire dans le cadre d'une opération commerciale ?
- 4) L'article 56 TFUE doit-il être interprété en ce sens qu'il existe une restriction à la libre circulation des services lorsque le destinataire d'un service fourni par un prestataire établi dans un autre État membre est tenu, en vertu de la législation de l'État membre dans lequel ce destinataire est établi, de procéder à la retenue de l'impôt sur la rémunération due pour ladite prestation de services, alors qu'une telle obligation n'existe pas lorsque le même service est convenu avec un prestataire établi dans le même État membre que celui dans lequel le destinataire des services est établi ?
- 5) Le traitement fiscal de l'État de résidence de la personne versant le revenu constitue-t-il un élément rendant la libre prestation des services moins attrayante et plus difficile, en ce que, afin d'éviter l'application de l'impôt avec retenue à la source de 4 %, le résident doit se limiter à des collaborations, en matière de récupération de la TVA et des droits d'accises, avec des entités également résidentes, et non avec d'autres entités établies dans d'autres pays membres ?
- 6) Le fait que le revenu obtenu dans un État membre par un non-résident soit frappé d'un impôt de 4 % (ou, le cas échéant, de 16 %) appliqué au montant brut, alors que l'impôt sur les sociétés frappant le prestataire de services résidant dans ce même État membre (pour autant qu'il réalise des bénéfices) est un impôt de 16 % appliqué au montant net, peut-il également être considéré comme une violation de l'article 56 TFUE, en ce qu'il constitue un autre élément rendant la libre prestation desdits services par des non-résidents moins attrayante et plus difficile ? »

III. Analyse juridique

18. Ainsi qu'il a été relevé au point 3 des présentes conclusions, conformément à la demande de la Cour, les présentes conclusions analysent les questions préjudicielles portant sur l'interprétation des dispositions du droit de l'Union relatives aux dispositions en matière de libre prestation des services, notamment les articles 56 et 57 TFUE.

A. Sur la troisième question préjudicielle

19. Par sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'article 57 TFUE doit être interprété en ce sens qu'une prestation, telle que celle en cause au principal, consistant à récupérer la TVA et les droits d'accises pour le compte d'une entreprise auprès des administrations financières de plusieurs États membres, constitue une prestation de services au sens de cette disposition et relève donc du champ d'application de la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union au sens de l'article 56 TFUE.

20. À cet égard, il y a lieu de rappeler tout d'abord que, aux termes de l'article 57 TFUE, sont qualifiées de « services » les prestations fournies normalement contre rémunération, dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes. Le deuxième alinéa de cet article énumère, à titre d'exemples, certaines activités qui relèvent de la notion de « services », parmi lesquelles les activités à caractère commercial⁶.

21. Il en résulte que le traité FUE donne à la notion de « service » une définition large, de manière à comprendre une quelconque prestation qui ne relève pas des autres libertés fondamentales, dans le but de ne pas voir une activité économique échapper au champ d'application des libertés fondamentales⁷.

22. Il ressort, selon moi, de la définition large de la notion de « service », figurant à l'article 57 TFUE, telle qu'interprétée par la Cour dans la jurisprudence citée aux deux points précédents, qu'un contrat à titre onéreux dans lequel la prestation principale consiste en la récupération de la TVA et des accises auprès des administrations financières de plusieurs États membres, tel que celui conclu entre Cartrans Preda et FDE Holding, implique la prestation d'un « service » au sens de l'article 57 TFUE.

23. Les doutes de la juridiction de renvoi semblent s'expliquer par le fait que les sommes versées par Cartrans Preda à FDE Holding au titre de ce contrat ont été qualifiées par les autorités fiscales roumaines de « commissions » au sens de l'article 12, paragraphe 3, de la convention contre la double imposition conclue entre la Roumanie et le Danemark.

24. Cependant, cette circonstance n'est aucunement susceptible d'affecter la conclusion selon laquelle la prestation principale du contrat conclu entre Cartrans Preda et FDE Holding constitue un service au sens de l'article 57 TFUE.

25. En effet, aux termes de l'article 57 TFUE, sont considérées comme « services », au sens des traités, les prestations « fournies normalement contre rémunération ». À cet égard, la Cour a jugé que la caractéristique essentielle de la rémunération réside dans le fait que celle-ci constitue la contrepartie économique de la prestation en cause⁸, contrepartie qui est normalement définie entre le prestataire et le destinataire du service et a retenu une interprétation très large de la notion de « rémunération »⁹.

⁶ Arrêt du 9 juillet 2020, RL (Directive lutte contre le retard de paiement) (C-199/19, EU:C:2020:548, point 31).

⁷ Arrêt du 9 juillet 2020, RL (Directive lutte contre le retard de paiement) (C-199/19, EU:C:2020:548, point 32 et jurisprudence citée).

⁸ Voir, notamment, arrêt du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, point 47 et jurisprudence citée).

⁹ À cet égard, voir l'analyse détaillée de la jurisprudence exposée dans les conclusions récentes de l'avocat général Emiliou dans l'affaire C-372/21 (EU:C:2022:540, points 37 et suiv. ainsi que jurisprudence citée).

26. En l'espèce, il ne fait aucun doute que les sommes versées par Cartrans Preda constituent la contrepartie économique de la prestation de services effectuée par FDE Holding. Il s'ensuit que l'éventuelle qualification des contreparties versées pour la prestation d'un service en tant que « commissions » en vertu du droit national ou de la convention contre la double imposition n'a aucune incidence sur la qualification de « service » au sens de l'article 57 TFUE des prestations qui sont ainsi rémunérées.

27. Au demeurant, il ressort de la jurisprudence que, en l'absence de mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer la double imposition à l'échelle de l'Union, les États membres, dans le cadre de leur compétence pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par voie conventionnelle, les doubles impositions, restent libres de qualifier comme ils l'entendent les contreparties économiques versées pour la prestation de services, dans le respect, toutefois, des libertés de circulation garanties par le traité FUE¹⁰.

28. En conclusion, à la lumière des considérations qui précèdent, j'estime qu'il convient de répondre à la troisième question préjudicielle posée par la juridiction de renvoi en indiquant que l'article 57 TFUE doit être interprété en ce sens qu'un contrat à titre onéreux dont la prestation principale consiste à récupérer la TVA et les accises auprès des administrations financières de plusieurs États membres implique la prestation d'un « service », au sens de cette disposition.

B. Sur les quatrième et cinquième questions préjudicielles

29. Par ses quatrième et cinquième questions préjudicielles, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens que constitue une restriction à la libre prestation des services, au sens de cette disposition, l'obligation faite au destinataire de services, en vertu de la réglementation d'un État membre, de procéder à une retenue à la source de l'impôt sur les rémunérations versées à un prestataire de services établi dans un autre État membre qui fournit des services concrètement effectués dans différents États membres, alors qu'une telle obligation n'existe pas en ce qui concerne les rémunérations versées à un prestataire de services établi dans l'État membre en question, qui fournit exactement les mêmes services.

30. La réglementation en cause au principal prévoit, à la charge du destinataire d'un service, l'obligation de procéder à la retenue à la source de l'impôt sur la rémunération due pour la prestation du service fourni par un prestataire non-résident. Dans ces conditions, il convient, tout d'abord, de rappeler que, selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union et, notamment, des libertés fondamentales garanties par le traité FUE¹¹.

31. À cet égard, il y a également lieu de rappeler 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 membre¹².

¹⁰ Voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 2018, *Sauvage et Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856, points 22 et 24 ainsi que jurisprudence citée).

¹¹ Voir, entre autres, arrêts du 3 mars 2020, *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, point 25 et jurisprudence citée), ainsi que, en dernier lieu, du 24 février 2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 et C-53/21, EU:C:2022:127, point 21 et jurisprudence citée).

¹² Voir, entre autres, arrêt du 24 février 2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 et C-53/21, EU:C:2022:127, point 22 et jurisprudence citée).

32. En effet, 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 fournie¹³.

33. Constituent de telles restrictions à la libre prestation des services les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté¹⁴. Il suffit à cet égard que la réglementation en cause rende moins attrayant l'exercice de cette liberté¹⁵.

34. De telles restrictions à la libre prestation des services ne sauraient être admises que si elles poursuivent un objectif légitime compatible avec le traité FUE et se justifient par des raisons impérieuses d'intérêt général, pour autant, en pareil cas, qu'elles soient propres à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elles n'aillent au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre¹⁶.

35. En outre, selon une jurisprudence bien établie, la liberté de prestation des services au sens de l'article 56 TFUE bénéficie tant au prestataire qu'au destinataire de services¹⁷.

36. Dans la présente affaire, ainsi qu'il ressort des dispositions citées aux points 5 à 8 des présentes conclusions, la législation nationale en question impose aux destinataires de prestations de services telles que celles en cause au principal, fournies par des opérateurs non-résidents, de procéder à une retenue à la source en appliquant un taux de 16 % au revenu brut qui, en vertu des dispositions de la convention contre la double imposition, peut être réduit à 4 %. En revanche, cette obligation de retenue à la source ne s'applique pas en cas de prestation des mêmes services par des opérateurs résidents qui, ainsi que cela ressort du dossier, sont imposés au titre de l'impôt sur les sociétés, au taux de 16 % sur le revenu net.

37. À cet égard, la Cour a déjà eu l'occasion d'affirmer que, indépendamment des effets que la retenue à la source peut avoir sur la situation fiscale des prestataires de services non-résidents, l'obligation de procéder à une telle retenue, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité, est susceptible de rendre les services transfrontaliers moins attrayants pour des destinataires de services résidents que les services fournis par des prestataires de services résidents et peut par conséquent dissuader lesdits destinataires de faire appel à des prestataires de services non-résidents¹⁸.

38. Dans la présente affaire, ainsi que l'a fait valoir Cartrans Preda, il existe une différence de traitement entre les destinataires de services résidents, selon qu'ils ont recours aux services d'un prestataire résident ou non-résident. En effet, si le destinataire des services recourt à un prestataire non-résident, il est soumis à l'obligation de procéder à la retenue à la source sur les rémunérations versées à ce prestataire, ce qui implique une charge administrative supplémentaire, ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité. L'existence de tels risques est du reste démontrée, de manière évidente, dans le cas d'espèce, Cartrans Preda s'étant vu notifier, ex post, l'avis d'imposition contesté devant la juridiction de renvoi.

¹³ Voir, entre autres, arrêt du 24 février 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris (C-52/21 et C-53/21, EU:C:2022:127, point 22 et jurisprudence citée).

¹⁴ Voir, entre autres, arrêt du 27 octobre 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, point 23 et jurisprudence citée).

¹⁵ Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire X (C-498/10, EU:C:2011:870, point 17 et jurisprudence citée).

¹⁶ Voir, entre autres, arrêt du 27 octobre 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, point 24 et jurisprudence citée).

¹⁷ Voir, entre autres, arrêt du 27 octobre 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, point 25 et jurisprudence citée).

¹⁸ Voir arrêt du 18 octobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, points 28 et 32).

39. Dans une telle situation, la différence de traitement lèse les résidents qui ont recours à un service transfrontalier, de sorte qu'il y a lieu d'en conclure que la libre prestation de services fait l'objet d'une restriction en principe prohibée¹⁹.

40. Cette constatation n'est pas remise en cause par les arguments exposés par le gouvernement roumain, sur le fondement de l'arrêt du 22 décembre 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), selon lesquels, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables²⁰.

41. À cet égard, en effet, la Cour a déjà rejeté des arguments similaires en relevant que, ainsi qu'il ressort d'ailleurs de la jurisprudence mentionnée au point 35 des présentes conclusions, le prestataire et le destinataire des services sont deux sujets de droit distincts, dotés d'un intérêt propre et pouvant chacun réclamer le bénéfice de la libre prestation des services, dès que leurs droits sont lésés²¹.

42. Ainsi qu'il ressort des points 38 et 39 des présentes conclusions, dans un cas comme celui de la présente affaire, la restriction est fonction de la situation du destinataire des services et ne dépend donc pas d'éventuelles incidences sur la situation du prestataire du service.

43. Dans la même optique, il est également indifférent, aux fins de l'existence de la restriction, que le prestataire du service puisse éventuellement, en vertu d'une convention contre la double imposition, déduire des impôts qu'il acquitte dans son État de résidence le montant retenu par le destinataire du service en raison de l'obligation de retenue à la source mise à sa charge. En effet, ainsi qu'il ressort du point 37 des présentes conclusions, dans un cas comme celui de la présente affaire, l'existence de la restriction est indépendante des effets que la retenue à la source peut avoir sur la situation fiscale des prestataires de services non-résidents²².

44. Le gouvernement roumain fait toutefois valoir que la réglementation nationale en cause constituerait une mesure imposée par l'État membre pour poursuivre l'objectif d'intérêt général d'assurer la perception de l'impôt dû par les non-résidents et serait, dès lors, justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt.

45. À cet égard, ainsi qu'il a été rappelé au point 34 des présentes conclusions, selon une jurisprudence constante, une restriction à la libre prestation des services ne peut être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, en pareil cas, que l'application de cette restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre²³.

46. En ce qui concerne, en premier lieu, l'existence d'une raison impérieuse d'intérêt général, la Cour a déjà jugé à plusieurs reprises que la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à la libre prestation des services²⁴.

¹⁹ Voir, en ce sens, conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire X (C-498/10, EU:C:2011:870, point 25).

²⁰ Le gouvernement roumain se réfère notamment aux points 38 et 39 de cet arrêt.

²¹ Voir arrêt du 18 octobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, point 27).

²² À cet égard, voir arrêt du 18 octobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, points 54 à 57).

²³ Voir arrêts du 18 octobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, point 36), et du 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, point 29).

²⁴ Voir arrêts du 3 octobre 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, point 36) ; du 18 octobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635 point 39), et du 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, point 39).

47. À cet égard, la Cour a relevé que la procédure de retenue à la source et le régime de responsabilité lui servant de garantie constituent un moyen légitime et approprié d'assurer le traitement fiscal des revenus d'une personne établie en dehors de l'État d'imposition et d'éviter que les revenus concernés échappent à l'impôt dans l'État de résidence ainsi que dans l'État où les services sont fournis²⁵.

48. En ce qui concerne, en deuxième lieu, l'aptitude de la mesure à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi, la Cour a jugé, dans l'arrêt du 18 octobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), qu'une retenue à la source constitue un moyen propre à assurer un recouvrement efficace de l'impôt dû, lorsqu'il s'agit de prestataires de services qui fournissent des services occasionnels dans un État membre autre que celui dans lequel ils sont établis et n'y restent que peu de temps²⁶.

49. Ce raisonnement vaut selon moi à plus forte raison lorsque, comme en l'espèce, d'une part, le prestataire de services non-résident fournit à un résident un service qui est concrètement effectué dans plusieurs États membres autres que celui dont provient le revenu et, d'autre part, que les rémunérations pour ces services sont, en vertu de la réglementation nationale et d'une convention contre la double imposition, imposées dans l'État membre de résidence du destinataire des services²⁷.

50. S'agissant, en troisième lieu, de la question de savoir si cette mesure va au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer le recouvrement efficace de l'impôt dû, la Cour a eu l'occasion de considérer qu'une mesure prévoyant une retenue à la source de l'impôt dû par un non-résident ne constitue pas nécessairement une mesure plus contraignante et plus lourde que la perception directe de l'impôt auprès du prestataire de services non-résident, de sorte qu'elle peut être considérée comme justifiée par la nécessité d'assurer le recouvrement efficace de l'impôt²⁸.

51. Enfin, une autre question qui a été débattue lors de l'audience est celle du risque de double imposition dans une situation telle que celle du cas d'espèce, où, en vertu de la législation nationale de l'État membre du destinataire des services, les rémunérations versées au prestataire pour les services concernés sont imposées, moyennant l'application d'une obligation de retenue à la source effectuée ex post, alors que ce prestataire a déjà apporté la preuve qu'il avait acquitté l'impôt dans son État membre de résidence.

²⁵ Voir arrêts du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, point 36), et du 18 octobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635 point 39).

²⁶ Voir point 42 de cet arrêt.

²⁷ À cet égard, s'agissant de la question, qui a été débattue lors de l'audience, de l'exercice, dans une telle situation, du pouvoir fiscal des États membres, je relève que, selon les principes du droit fiscal international, le principe de territorialité [amplement reconnu sur le plan international également dans la jurisprudence de la Cour ; à cet égard, voir, entre autres, conclusions de l'avocat général Bobek dans l'affaire Hornbach-Baumarkt (C-382/16, EU:C:2017:974, point 20 et jurisprudence citée)] comporte deux critères quant au pouvoir d'imposition des États : un critère *subjectif* lié à la résidence et un critère *objectif* tenant à la « source du revenu ». Ainsi, en règle générale, un État impose ses propres résidents de manière illimitée et les non-résidents d'une manière limitée au revenu généré sur son territoire [principe de la résidence et principe de la source, l'un et l'autre corollaires du principe de territorialité ; voir conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, point 45) ainsi que ses conclusions dans l'affaire Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, point 55)]. Le revenu en cause provenant, en l'occurrence, de l'État membre dans lequel réside le destinataire du service, aucun problème de légalité ne semble, à première vue, se poser, du moins du point de vue du principe de territorialité, de l'exercice du pouvoir fiscal de cet État membre sur les revenus ainsi générés, et ce même si les prestations faisant l'objet des services ont été concrètement réalisées en dehors de cet État membre. Par ailleurs, la question d'une éventuelle incompatibilité de l'exercice du pouvoir d'imposition par l'État membre concerné avec le droit de l'Union constitue une question délicate qui ne fait pas l'objet des questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi et sort du cadre de la présente affaire.

²⁸ Voir arrêt du 18 octobre 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, points 52 et 53).

52. À cet égard, je relève toutefois que, lors de l'audience, le gouvernement roumain a mis en lumière le fait que la convention contre la double imposition²⁹ prévoit la possibilité de déduire des impôts sur les revenus générés en Roumanie, dus au Danemark, les impôts dus sur ces revenus dans l'autre État membre, à savoir en Roumanie. Le gouvernement roumain a également précisé que cette disposition ne s'oppose pas au bénéfice de telles déductions ex post, à savoir également lorsque l'impôt sur ces revenus dû dans l'État de résidence du prestataire a déjà été acquitté. Dans ce cas, un crédit d'impôt est reconnu, qui pourra être pris en compte pour l'impôt dû au cours des années fiscales suivantes.

53. Il est vrai, ainsi que la Commission européenne l'a montré lors de l'audience, que cette possibilité de bénéficier d'un crédit d'impôt n'exclut pas totalement le risque d'une double imposition de ces revenus. Tel est le cas, par exemple, lorsque le prestataire de services n'est pas tenu, pour quelque raison que ce soit, de payer des impôts les années suivantes dans son État de résidence et qu'il ne peut donc pas bénéficier dudit crédit d'impôt. Toutefois, cela n'a pas nécessairement pour conséquence que cette situation est incompatible avec le droit de l'Union. En effet, à cet égard, il ressort de la jurisprudence que, dès lors que le droit de l'Union, dans son état actuel, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union, cette double imposition n'est pas nécessairement exclue en toutes circonstances³⁰.

54. Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient, à mon sens, de répondre aux quatrième et cinquième questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi en indiquant que l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens que l'obligation imposée au destinataire de services, en vertu de la réglementation d'un État membre, de procéder à la retenue à la source de l'impôt sur les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans un autre État membre qui fournissent des services concrètement effectués dans différents États membres, alors qu'une telle obligation n'existe pas en ce qui concerne les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans l'État membre en cause, constitue une restriction à la libre prestation des services, au sens de cette disposition, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité. Dans la mesure où la restriction à la libre prestation de services résultant de cette réglementation nationale découle de l'obligation de procéder à la retenue à la source, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité, cette restriction peut être justifiée par la nécessité de garantir le recouvrement efficace de l'impôt et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

C. Sur la sixième question préjudicielle

55. Par sa sixième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il y a restriction à la libre prestation des services lorsque la charge fiscale grevant la contrepartie versée à un prestataire non-résident de certains services, par application de la retenue à la source par le destinataire de ces services, s'élève à 4 %, ou selon le cas, à 16 %, du montant brut de cette contrepartie, alors que la charge fiscale au titre de l'impôt sur les sociétés grevant la contrepartie perçue par un prestataire résident des mêmes services est égale à 16 % du montant net de ceux-ci.

²⁹ Le gouvernement roumain s'est référé à l'article 25, paragraphe 2, sous a), de la convention contre la double imposition.

³⁰ À cet égard, voir, en ce sens et par analogie, arrêt du 25 février 2021, Société Générale (C-403/19, EU:C:2021:136, point 29 et jurisprudence citée).

56. La question de la juridiction de renvoi vise à vérifier si une retenue à la source telle que celle en cause au principal constitue également une restriction à la libre prestation des services dans l'hypothèse où cette retenue à la source des revenus perçus par les opérateurs non-résidents s'applique sur les revenus bruts, alors que la charge fiscale supportée par les opérateurs résidents s'applique sur les revenus nets.

57. À cet égard, il convient de relever que la Cour a déjà eu l'occasion de juger que l'article 56 TFUE s'oppose à une législation nationale qui, en règle générale, prend en compte, lors de l'imposition des non-résidents, les revenus bruts, sans déduction des frais professionnels, alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets, après déduction de ces frais³¹.

58. En l'occurrence, ainsi qu'il ressort du point 8 des présentes conclusions, la législation nationale impose une retenue à la source de 16 % sur la contrepartie due pour des prestations de services telles que celles en cause au principal fournies par des prestataires non-résidents. Cette retenue à la source, en vertu de la convention contre la double imposition conclue entre la Roumanie et le Danemark, peut être réduite à 4 %. La retenue à la source est calculée sur la base du montant brut de la rémunération du prestataire de services non-résident, tandis que l'impôt sur les sociétés à la charge du prestataire de services résident est égal à 16 % du montant net.

59. Il s'ensuit que la retenue à la source de 16 %, appliquée sur une base brute, place clairement le prestataire non-résident dans une situation désavantageuse par rapport au prestataire résident. En revanche, dans le cas où le taux de la retenue à la source prévu par la convention contre la double imposition est un taux de 4 % applicable au montant brut de la rémunération et qu'il n'est pas possible au prestataire de services non-résident de déduire les frais professionnels liés à cette prestation, l'application du taux de 16 % à la rémunération nette sera favorable au prestataire résident si l'impôt total dû par le prestataire non-résident, en application du taux de la retenue d'acompte de 4 % sur une base brute, est supérieur à l'impôt qu'il devrait acquitter sur la base du taux de 16 % sur le revenu net, c'est-à-dire si les frais professionnels afférents pouvaient être déduits de la rémunération versée par le bénéficiaire du service.

60. Dans ces conditions, eu égard à la jurisprudence mentionnée au point 57 des présentes conclusions, il y a lieu de conclure qu'une législation nationale telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les prestataires de services non-résidents sont imposés sur les revenus tirés de la rémunération des services fournis, sans que leur soit accordée la possibilité de déduire les frais professionnels directement liés à ces activités, alors qu'une telle possibilité est reconnue aux prestataires de services résidents, constitue une restriction à la libre prestation des services interdite, en principe, en vertu de l'article 56 TFUE³².

61. La circonstance que les prestataires de services non-résidents puissent, le cas échéant, bénéficier d'un taux d'imposition plus favorable que celui appliqué aux prestataires de services résidents n'est pas de nature à justifier une restriction à la libre prestation des services telle que celle visée au point précédent.

³¹ Arrêts du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, points 29 et 55) ; du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, point 42) ; du 15 février 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, point 23), et du 13 juillet 2016, Brisal et KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, point 24).

³² Voir, en ce sens, arrêt du 13 juillet 2016, Brisal et KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, point 28).

62. À cet égard, en effet, premièrement, la Cour a itérativement jugé qu'un traitement fiscal défavorable contraire à une liberté fondamentale ne saurait être considéré comme compatible avec le droit de l'Union en raison de l'existence éventuelle d'autres avantages, à supposer même que de tels avantages existent³³.

63. Deuxièmement, dans sa jurisprudence, la Cour a clairement distingué l'hypothèse d'une part, de la possibilité de se prévaloir de ses frais professionnels, de celle, d'autre part, du niveau du taux d'imposition³⁴. La Cour a ainsi reconnu que le refus de la déduction des frais professionnels directement liés à l'activité imposée d'un non-résident est d'emblée, en tant que tel, contraire à la libre circulation des services³⁵.

64. Par conséquent, la violation, sur le plan des principes, de la liberté de prestation de services des non-résidents en raison de l'absence de déductibilité des coûts de financement directement liés à l'activité imposée ne peut être compensée par un taux d'imposition plus faible par rapport à celui appliqué aux résidents³⁶.

65. Par ailleurs, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, par frais professionnels liés directement aux recettes perçues dans l'État membre où l'activité est exercée, il convient de comprendre les dépenses occasionnées par cette activité et, donc, nécessaires pour l'exercice de celle-ci³⁷.

66. À cet égard, il ne fait pas de doute que les prestations en cause dans l'affaire au principal, à savoir la récupération de la TVA dans les États membres où le destinataire des services fournit des services de transport routier, génèrent des frais professionnels, tels que ceux liés à la prise de contact avec les autorités fiscales de différents États membres ou afférents à des activités de conseil fiscal et juridique.

67. Il appartient, par ailleurs, à la juridiction de renvoi, qui est saisie du litige au principal et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, dans le cadre de ce litige, d'une part, quels sont, parmi les frais éventuellement déclarés, ceux qui peuvent être considérés comme étant des frais professionnels directement liés à l'activité financière en question, au sens de la législation nationale, et, d'autre part, quelle est la fraction des frais généraux qui peut être considérée comme directement liée à cette activité³⁸.

68. En conclusion, il résulte des considérations qui précèdent qu'il convient, à mon sens, de répondre à la sixième question préjudicielle en indiquant que l'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle, en règle générale, les prestataires de services non-résidents sont imposés sur les revenus tirés de la rémunération des services fournis, sans que leur soit accordée la possibilité de déduire les frais professionnels directement liés à ces activités, alors qu'une telle possibilité est reconnue aux

³³ Voir, en ce sens, arrêts du 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, points 31 à 33 ainsi que jurisprudence citée), et, par analogie, du 22 novembre 2018, *Sofina e.a.* (C-575/17, EU:C:2018:943, points 37 et 38).

³⁴ Arrêt du 12 juin 2003, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, points 1 et 2 du dispositif).

³⁵ Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire *Brisal et KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, point 48).

³⁶ Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire *Brisal et KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, point 54).

³⁷ Voir, en ce sens, arrêts du 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, point 46 et jurisprudence citée), ainsi que du 6 décembre 2018, *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, point 33 et jurisprudence citée).

³⁸ Voir, en ce sens, arrêt du 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, point 52 et jurisprudence citée).

prestataires de services résidents. Il appartient à la juridiction nationale d'apprécier, sur la base de son droit national, quels sont les frais professionnels qui peuvent être considérés comme directement liés à l'activité en question.

IV. Conclusion

69. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par le Tribunalul Prahova (tribunal de grande instance de Prahova, Roumanie) :

1) L'article 57 TFUE doit être interprété en ce sens que :

un contrat à titre onéreux dont la prestation principale consiste à récupérer la TVA et les accises auprès des administrations financières de plusieurs États membres implique la prestation d'un « service », au sens de cette disposition.

2) L'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens que :

l'obligation imposée au destinataire de services, en vertu de la réglementation d'un État membre, de procéder à la retenue à la source de l'impôt sur les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans un autre État membre qui fournissent des services concrètement effectués dans différents États membres, alors qu'une telle obligation n'existe pas en ce qui concerne les rémunérations versées aux prestataires de services établis dans l'État membre en cause, constitue une restriction à la libre prestation de services, au sens de cette disposition, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité.

Dans la mesure où la restriction à la libre prestation de services résultant de cette réglementation nationale découle de l'obligation de procéder à la retenue à la source, en ce qu'elle implique une charge administrative supplémentaire ainsi que les risques y afférents en matière de responsabilité, cette restriction peut être justifiée par la nécessité de garantir le recouvrement efficace de l'impôt et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

3) L'article 56 TFUE doit être interprété en ce sens que :

il s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle, en règle générale, les prestataires de services non-résidents sont imposés sur les revenus tirés de la rémunération des services fournis, sans que leur soit accordée la possibilité de déduire les frais professionnels directement liés à ces activités, alors qu'une telle possibilité est reconnue aux prestataires de services résidents.

Il appartient à la juridiction nationale d'apprécier, sur la base de son droit national, quels sont les frais professionnels qui peuvent être considérés comme directement liés à l'activité en question.