

Affaire C-433/04

Commission des Communautés européennes

contre

Royaume de Belgique

«Manquement d'État — Articles 49 CE et 50 CE — Libre prestation des services — Activités dans le secteur de la construction — Lutte contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction — Réglementation nationale obligeant à effectuer une retenue de 15 % sur les sommes dues aux cocontractants non enregistrés en Belgique — Réglementation nationale instaurant une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales des cocontractants non enregistrés en Belgique»

Conclusions de l'avocat général M. A. Tizzano, présentées le 6 avril 2006

Arrêt de la Cour (première chambre) du 9 novembre 2006

Sommaire de l'arrêt

Libre prestation des services — Restrictions — Législation fiscale

(Art. 49 CE et 50 CE)

Manque aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE un État membre qui oblige les commettants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés auprès des autorités dudit État membre à retenir 15 % de la somme due pour les travaux effectués et qui impose aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants.

En effet, l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire, même si elles s'appliquent indistinctement en cas de recours à un prestataire non enregistré, que celui-ci soit établi dans l'État membre en cause ou dans un autre État membre, constituent une restriction à la libre prestation des services, dès lors qu'elles sont susceptibles de dissuader les prestataires non enregistrés et non établis dans ledit État membre d'accéder au marché de cet État membre afin d'y fournir des services ou de dissuader les commettants et les entrepreneurs de recourir aux services desdits prestataires.

La nécessité de combattre la fraude fiscale ne saurait suffire à justifier l'application de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire, de manière générale et préventive, à tous les prestataires de services non établis et non enregistrés dans l'État membre en cause, tandis qu'une partie d'entre eux n'est en principe pas redevable des impôts, des précomptes et des taxes dont ces mesures entendent garantir le recouvrement et qu'il existe des moyens moins restrictifs pour garantir le recouvrement des impôts, des précomptes et des taxes dont de tels prestataires peuvent être redevables dans certaines hypothèses.

(cf. points 30-32, 36-37, 42, disp. 1)

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

9 novembre 2006 (*)

«Manquement d'État – Articles 49 CE et 50 CE – Libre prestation des services – Activités dans le secteur de la construction – Lutte contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction – Réglementation nationale obligeant à effectuer une retenue de 15 % sur les sommes dues aux cocontractants non enregistrés en Belgique – Réglementation nationale instaurant une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales des cocontractants non enregistrés en Belgique»

Dans l'affaire C-433/04,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 8 octobre 2004,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume de Belgique, représenté par Mme E. Dominkovits, en qualité d'agent, assistée de Me B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

partie défenderesse,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. J. N. Cunha Rodrigues et E. Levits (rapporteur), juges,

avocat général: M. A. Tizzano,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 6 avril 2006,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en obligeant les commettants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir 15 % de la somme due pour les travaux effectués (ci-après l'«obligation de retenue») et en imposant aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants (ci-après la «responsabilité solidaire»), le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE.

Le cadre juridique national

2 En Belgique, le code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10

avril 1992 (supplément au *Moniteur belge* du 30 juillet 1992), tel que modifié par l'arrêté royal du 26 décembre 1998 portant des mesures en vue d'adapter la réglementation relative à la responsabilité solidaire pour les dettes sociales et fiscales en application de l'article 43 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions (*Moniteur belge* du 31 décembre 1998, p. 42140, ci-après le «CIR 92»), contient, à son titre VII, relatif à l'établissement et au recouvrement des impôts, un chapitre VIII, intitulé «Recouvrement de l'impôt», dans lequel figure une section II, elle-même intitulée «Activités pour lesquelles il doit être fait appel à un entrepreneur enregistré».

3 Sont visées des activités diverses dans le secteur de la construction, déterminées conformément à l'article 400, 1°, du CIR 92 par arrêté royal.

4 L'article 402 du CIR 92 dispose:

«§ 1er. Le commettant qui, pour les travaux visés à l'article 400, 1°, fait appel à un entrepreneur qui n'est pas enregistré au moment de la conclusion de la convention, est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales de son cocontractant.

§ 2. L'entrepreneur qui, pour les travaux visés à l'article 400, 1°, fait appel à un sous-traitant qui n'est pas enregistré au moment de la conclusion de la convention, est solidairement responsable du paiement des dettes fiscales de son cocontractant.

[...]

§ 5. La responsabilité solidaire est limitée à 35 p. c. [pour cent] du prix total des travaux, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, concédés à l'entrepreneur ou au sous-traitant non enregistré.

Elle peut être engagée pour le paiement en principal, accroissements, frais et intérêts, quelle que soit leur date d'établissement:

1° de toutes les dettes en matière d'impôts directs et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus relatives aux périodes imposables durant lesquelles les travaux concernés ont été effectués et aux périodes imposables antérieures;

2° de toutes les dettes en matière de précomptes relatives aux périodes durant lesquelles les travaux ont été effectués et aux périodes antérieures;

3° des créances fiscales d'origine étrangère pour lesquelles l'assistance au recouvrement est demandée dans le cadre d'une convention internationale.

[...]»

5 L'article 403 du CIR 92 énonce:

«§ 1er. Le commettant qui effectue le paiement de tout ou partie du prix de travaux visés à l'article 400, 1°, à un entrepreneur qui, au moment du paiement, n'est pas enregistré, est tenu, lors du paiement, de retenir et de verser 15 p. c. [pour cent] du montant dont il est redevable, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, au fonctionnaire désigné par le Roi et selon les modalités qu'il détermine.

§ 2. L'entrepreneur qui effectue le paiement de tout ou partie du prix de travaux visés à l'article 400, 1°, à un sous-traitant, est tenu, lors du paiement, de retenir et de verser 15 p. c. [pour cent] du montant dont il est redevable, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, au fonctionnaire désigné par le Roi et selon les modalités qu'il détermine.

L'entrepreneur est toutefois dispensé, selon les conditions et modalités déterminées par le Roi, de l'obligation de retenue et de versement visée à l'alinéa 1er si, au moment du paiement, le sous-traitant est enregistré comme entrepreneur.

§ 3. Le cas échéant, les montants versés en exécution du présent article sont déduits du montant pour lequel le commettant ou l'entrepreneur est rendu responsable conformément à l'article 402.»

6 L'article 404 du CIR 92 prévoit que, si la retenue prévue à l'article 403 de ce code n'a pas été effectuée, une amende administrative représentant le double du montant dû est infligée au commettant ou, dans l'hypothèse visée à l'article 403, paragraphe 2, dudit code, à l'entrepreneur.

7 L'article 406, paragraphe 1, du CIR 92 dispose:

«Le montant versé en exécution de l'article 403 est affecté en premier lieu à l'apurement des dettes fiscales visées à l'article 402, des amendes et, ensuite, des dettes en matière de taxe sur la valeur ajoutée.»

8 L'article 407 du CIR 92 exclut l'application des articles 402 et 403 au commettant lorsqu'il s'agit d'une personne physique faisant exécuter des travaux à des fins strictement privées.

9 Les activités visées à l'article 400, 1°, du CIR 92 sont énoncées à l'article 1er de l'arrêté royal du 26 décembre 1998 portant exécution des articles 400, 401, 403, 404 et 406 du [CIR 92] et de l'article 30bis de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs (*Moniteur belge* du 31 décembre 1998, p. 42147). Aux termes du paragraphe 1 dudit article 1er, il s'agit des activités suivantes:

«1° l'exécution d'un travail immobilier. Par travail immobilier, il y a lieu d'entendre: tout travail de construction, de transformation, d'achèvement, d'aménagement, de réparation, d'entretien, de nettoyage et de démolition, de tout ou partie d'un immeuble par nature, ainsi que toute opération comportant à la fois la fourniture d'un bien meuble et son placement dans un immeuble de manière telle que ce bien meuble devienne immeuble par nature;

2° toute opération, même non visée au 1°, comportant à la fois la fourniture et la fixation au bâtiment:

a) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de chauffage central ou de climatisation, en ce compris les brûleurs, réservoirs et appareils de régulation et de contrôle reliés à la chaudière ou aux radiateurs;

b) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation sanitaire de bâtiment, et plus généralement, de tous appareils fixes pour usages sanitaires ou hygiéniques branchés sur une conduite d'eau ou d'égout;

c) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation électrique de bâtiment, à l'exclusion des appareils d'éclairage et des lampes;

d) de tout ou partie des éléments constitutifs d'une installation de sonnerie électrique, d'une installation de détection d'incendie et de protection contre le vol, d'une installation de téléphonie

intérieure;

e) d'armoires de rangement, éviers, armoires-éviers et sous-éviers, armoires-lavabos et sous-lavabos, hottes, ventilateurs et aérateurs équipant une cuisine ou une salle de bain;

f) de volets, persiennes et stores placés à l'extérieur du bâtiment;

3° toute opération, même non visée au 1°, comportant à la fois la fourniture et le placement dans un bâtiment de revêtements de mur ou de sol, qu'il y ait fixation au bâtiment ou que le placement ne nécessite qu'un simple découpage, sur place, aux dimensions de la surface à recouvrir;

4° les travaux de fixation, de placement, de réparation, d'entretien et de nettoyage des biens visés au 2° ou au 3°;

5° la mise à la disposition du personnel en vue de l'exécution d'une activité visée au présent article.»

10 L'article 23 dudit arrêté royal, modifiant l'article 209 de l'arrêté royal d'exécution du [CIR 92], du 27 août 1993, établit les modalités selon lesquelles les montants retenus en application de l'article 403 du CIR 92 peuvent être restitués. Conformément audit article 23, dans la mesure où les montants retenus ne sont pas affectés au paiement des dettes fiscales, ils sont restitués au demandeur dans le plus bref délai et au plus tard dans les six mois à compter de l'introduction régulière de la demande de restitution.

La procédure précontentieuse

11 Par une lettre de mise en demeure du 13 février 2001, puis par un avis motivé du 23 octobre 2001, la Commission a notifié au Royaume de Belgique qu'elle considérait les dispositions nationales relatives à l'obligation de retenue et à la responsabilité solidaire comme incompatibles avec les articles 49 CE et 50 CE. Ledit avis invitait cet État membre à prendre les mesures nécessaires pour s'y conformer dans un délai de deux mois à compter de la réception de celui-ci. N'étant pas satisfaite de la réponse réservée par le Royaume de Belgique à cet avis, la Commission a introduit le présent recours.

Sur le recours

Sur l'objet du recours

12 À titre liminaire, il convient d'indiquer que le gouvernement belge a contesté l'approche choisie par la Commission et a affirmé que l'examen de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire aurait dû être précédé de l'examen de l'obligation d'enregistrement, dans la mesure où l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire font partie intégrante d'un système plus large de lutte contre la fraude fiscale. Ce gouvernement a fait valoir que, si le droit communautaire ne s'oppose pas à l'obligation d'enregistrement, l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire doivent également être considérées comme compatibles avec ce droit.

13 À cet égard, il suffit de constater que la question de la compatibilité avec le droit communautaire de l'obligation d'enregistrement ne préjuge pas nécessairement de la compatibilité avec ce droit de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire.

14 Dès lors, et contrairement à la situation en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 4 mai 2006, Commission/Royaume-Uni (C-98/04, Rec. p. I-4003), l'examen de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire peut être dissocié de l'examen de l'obligation

d'enregistrement.

Sur le manquement allégué

Argumentation des parties

15 La Commission fait valoir que l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire sont contraires aux articles 49 CE et 50 CE au motif qu'elles sont de nature à dissuader les commettants et les entrepreneurs de faire appel à des cocontractants non établis et non enregistrés en Belgique, créant ainsi un réel obstacle pour les prestataires non établis et non enregistrés en Belgique qui souhaitent y offrir leurs services.

16 La Commission estime que tant l'obligation de retenue que la responsabilité solidaire sont des mesures injustifiées.

17 S'agissant de l'obligation de retenue, la Commission affirme que, dès lors que les dettes fiscales dont les autorités belges prétendent vouloir garantir le recouvrement par cette obligation n'existent pas, dans la plupart des cas, dans le chef d'un prestataire non établi en Belgique qui y effectue des travaux en vertu de la libre prestation des services, aucune raison impérieuse liée à la prévention de la fraude fiscale ne saurait justifier cette mesure.

18 La Commission fait valoir que l'application générale de ladite obligation va de toute manière au-delà du but qu'elle vise à atteindre et que, dans les situations spécifiques où des dettes fiscales seraient à payer ou à recouvrer en Belgique, d'autres moyens moins restrictifs et mieux adaptés à l'objectif poursuivi peuvent être utilisés.

19 S'agissant de la responsabilité solidaire, la Commission soutient qu'elle est disproportionnée, puisqu'il existerait des moyens moins restrictifs pour garantir le paiement ou le recouvrement des éventuelles dettes fiscales du cocontractant.

20 En outre, la Commission conteste l'application de la responsabilité solidaire du commettant ou de l'entrepreneur non seulement aux dettes fiscales du cocontractant relatives aux travaux effectués pour eux, mais également à toutes ses dettes fiscales relatives à la période des travaux ainsi qu'aux périodes antérieures, ce qui implique la responsabilité pour les dettes fiscales relatives aux travaux exécutés pour d'autres personnes.

21 La Commission critique également l'application automatique de la responsabilité solidaire, en l'absence de toute faute dans le chef du commettant ou de l'entrepreneur, et elle ajoute que l'impossibilité de contester le bien-fondé des dettes fiscales par le commettant ou l'entrepreneur solidairement responsable pour leur paiement constitue une violation des droits de la défense.

22 Le gouvernement belge rétorque que l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire, en tant que modalités de recouvrement des dettes fiscales dans le secteur de la construction, ne restreignent ni l'accès au marché ni la libre prestation des services. Les mesures litigieuses s'appliquant indistinctement tant lorsque les cocontractants sont des entreprises établies en Belgique que lorsqu'il s'agit d'entreprises établies dans un autre État membre, la Commission serait restée en défaut de prouver que les opérateurs belges sont moins tentés de faire appel aux cocontractants non enregistrés établis dans un autre État membre qu'aux cocontractants belges non enregistrés.

23 En outre, le gouvernement belge fait valoir que les mesures litigieuses sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général liées à la lutte contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction. Selon ce gouvernement, l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire font

partie d'un système généralisé de découragement et de prévention des systèmes frauduleux, ayant pour objectif, d'une part, d'inciter le recours à des cocontractants enregistrés et, d'autre part, de garantir le recouvrement des dettes fiscales des cocontractants non enregistrés.

24 Le gouvernement belge conteste par ailleurs l'argument de la Commission selon lequel, en règle générale, les prestataires étrangers ne seraient pas redevables d'impôts directs ou indirects en Belgique. Ce gouvernement indique, notamment, que, lorsqu'un chantier de construction dépasse une certaine durée, les bénéfices qu'il génère sont imposables à l'impôt des non-résidents en Belgique, tout comme sont imposables les rémunérations payées par l'entreprise qui exécute un tel chantier au personnel employé en Belgique, ce qui implique que le prestataire étranger peut être redevable du précompte professionnel relatif à ces rémunérations. De même, un prestataire pourrait également être redevable dudit précompte pour les rémunérations payées au personnel étranger occupé en Belgique plus de 183 jours durant une période de douze mois ou au personnel résidant en Belgique. En outre, le gouvernement belge fait état de plusieurs situations dans lesquelles un prestataire d'un autre État membre est redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, notamment lorsque le cocontractant de ce prestataire n'est pas tenu au dépôt d'une déclaration périodique en ce qui concerne cette taxe (par exemple les établissements hospitaliers et d'enseignement) ou est un assujetti établi à l'étranger ne possédant ni établissement stable ni représentant responsable en Belgique.

25 Se référant à l'arrêt du 10 mai 1995, dans l'affaire *Alpine Investments* (C-384/93, Rec. p. I-1141), ledit gouvernement affirme que, en l'absence d'harmonisation communautaire, il n'est pas disproportionné d'instaurer des règles d'application générale et indistincte afin de lutter efficacement contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction.

26 Il fait en outre valoir que le recouvrement des dettes fiscales par des voies classiques (notamment a posteriori par voie judiciaire) s'est avéré inefficace dans le cas spécifique des pourvoyeurs de main-d'œuvre.

27 S'agissant, en particulier, de la responsabilité solidaire, le gouvernement belge indique que la Commission se serait fondée à tort sur la situation des commettants ou des entrepreneurs belges au lieu d'évaluer celle des cocontractants non enregistrés et d'apprécier la proportionnalité de la mesure en cause par rapport à l'objectif poursuivi.

Appréciation de la Cour

28 À titre liminaire, il convient de rappeler qu'il est de jurisprudence constante que l'article 49 CE exige non seulement l'élimination de toute discrimination à l'égard du prestataire de services établi dans un autre État membre en raison de sa nationalité, mais également la suppression de toute restriction à la libre prestation des services, même si cette restriction s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux d'autres États membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités des prestataires des autres États membres qui, dans leur État membre d'origine, fournissent légalement des services analogues (voir, en ce sens, arrêts du 25 juillet 1991, *Säger*, C-76/90, Rec. p. I-4221, point 12; du 7 février 2002, *Commission/Italie*, C-279/00, Rec. p. I-1425, point 31; du 13 février 2003, *Commission/Italie*, C-131/01, Rec. p. I-1659, point 26; du 19 janvier 2006, *Commission/Allemagne*, C-244/04, Rec. p. I-885, point 30, et du 15 juin 2006, *Commission/France*, C-255/04, non encore publié au Recueil, point 37).

29 Ainsi que M. l'avocat général l'a indiqué au point 25 de ses conclusions, des mesures susceptibles de dissuader un opérateur de faire usage de la liberté de prestation des services relèvent de l'interdiction ainsi énoncée par le traité CE (voir, en ce sens, arrêts du 29 novembre 2001, *De Coster*, C-17/00, Rec. p. I-9445, point 33; du 11 décembre 2003, *AMOK*, C-289/02,

Rec. p. I-15059, point 36, et du 18 mars 2004, Leichtle, C-8/02, Rec. p. I-2641, point 32).

30 En l'espèce, le fait que, en application de l'article 403 du CIR 92, le commettant ou l'entrepreneur doivent retenir en faveur de l'administration belge une somme correspondant à 15 % du prix facturé par un prestataire non enregistré revient à priver ce prestataire de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie de ses revenus, qu'il ne peut récupérer qu'au terme d'une procédure administrative spécifique. Les inconvénients que l'obligation de retenue représente pour les prestataires non enregistrés et non établis en Belgique sont, dès lors, susceptibles de les dissuader d'accéder au marché belge afin d'y fournir des services dans le secteur de la construction.

31 De même, le fait que, en application de l'article 402 du CIR 92, le commettant ou l'entrepreneur qui contractent avec un prestataire non enregistré en Belgique soient rendus solidairement responsables pour toutes les dettes fiscales de ce prestataire relatives à des périodes imposables antérieures, à concurrence des 35 % du prix des travaux à effectuer, est susceptible de dissuader ce commettant ou cet entrepreneur de recourir aux services d'un prestataire non enregistré et non établi en Belgique, fournissant légalement des services identiques dans son État membre d'établissement. S'il est vrai que la responsabilité solidaire s'applique indistinctement en cas de recours à un prestataire non enregistré, que celui-ci soit établi en Belgique ou dans un autre État membre, il convient néanmoins de constater que, sans priver les prestataires non établis et non enregistrés en Belgique de la possibilité d'y fournir leurs services, la disposition litigieuse leur rend difficile l'accès au marché belge.

32 L'obligation de retenue et la responsabilité solidaire constituent dès lors une restriction à la libre prestation des services.

33 Il résulte cependant d'une jurisprudence constante de la Cour qu'une réglementation nationale qui relève d'un domaine n'ayant pas fait l'objet d'une harmonisation au niveau communautaire et qui s'applique indistinctement à toute personne ou entreprise exerçant une activité sur le territoire de l'État membre concerné peut, en dépit de son effet restrictif pour la libre prestation des services, être justifiée pour autant qu'elle répond à une raison impérieuse d'intérêt général qui n'est pas déjà sauvegardée par les règles auxquelles le prestataire est soumis dans l'État membre où il est établi, qu'elle est propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir arrêts Säger, précité, point 15; du 23 novembre 1999, Arblade e.a., C-369/96 et C-376/96, Rec. p. I-8453, points 34 et 35; du 24 janvier 2002, Portuguesa Construções, C-164/99, Rec. p. I-787, point 19; du 7 février 2002, Commission/Italie, précité, point 33; du 21 octobre 2004, Commission/Luxembourg, C-445/03, Rec. p. I-10191, point 21, et Commission/Allemagne, précité, point 31).

34 Le gouvernement belge ayant soutenu que les mesures litigieuses sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général relatives à la lutte contre la fraude fiscale dans le secteur de la construction, il convient de vérifier si une telle justification peut être accueillie.

35 À cet égard, si la Cour a effectivement jugé que la lutte contre l'évasion fiscale et l'efficacité des contrôles fiscaux peuvent être invoquées pour justifier des restrictions à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (voir arrêts du 8 juillet 1999, Baxter e.a., C-254/97, Rec. p. I-4809, point 18; du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 39, et du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 27), elle a également indiqué qu'une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscales ne saurait suffire à justifier une mesure qui porte atteinte aux objectifs du traité (voir, en ce sens, arrêts précités Commission/Belgique, point 45, et du 4 mars 2004, Commission/France, point 27).

36 En l'espèce, même en admettant que, dans certaines hypothèses citées par le

gouvernement belge, les prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique puissent être redevables des impôts, des précomptes et des taxes dont l'obligation de retenue et la responsabilité solidaire entendent garantir le recouvrement, il est constant que l'application de ces mesures n'est pas limitée à ces hypothèses.

37 Or, la nécessité de combattre la fraude fiscale ne saurait suffire à justifier l'application de l'obligation de retenue et de la responsabilité solidaire, de manière générale et préventive, à tous les prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique, tandis qu'une partie d'entre eux n'est en principe pas redevable des impôts, des précomptes et des taxes susvisés.

38 S'appliquant de manière automatique et inconditionnelle, les mesures litigieuses ne permettent pas de tenir compte de la situation individuelle des prestataires de services non établis et non enregistrés en Belgique.

39 S'agissant de l'obligation de retenue, un moyen moins restrictif que de priver les prestataires de services de la possibilité de disposer immédiatement d'une partie non négligeable de leurs revenus aurait été de prévoir un système, basé sur l'échange des informations entre les commettants et les entrepreneurs, les prestataires et l'administration fiscale belge, permettant, par exemple, aux commettants et aux entrepreneurs de s'informer sur les éventuelles dettes fiscales de leurs cocontractants ou instaurant une obligation d'informer l'administration fiscale belge de tout contrat conclu avec des cocontractants non enregistrés ou de tout paiement opéré en leur faveur.

40 De même, s'agissant de la responsabilité solidaire, afin de limiter l'effet dissuasif que celle-ci produit sur les commettants et les entrepreneurs par rapport à tous les prestataires de services non enregistrés, qu'ils soient en principe redevables des impôts, des précomptes et des taxes susvisés ou non et qu'ils soient en règle en ce qui concerne leurs obligations fiscales ou non, un moyen moins restrictif aurait été de prévoir la possibilité, pour ces prestataires de services, de prouver la régularité de leur situation fiscale ou de permettre aux commettants et aux entrepreneurs d'échapper à la responsabilité solidaire s'ils ont effectué certaines formalités en vue de s'assurer de la régularité de la situation fiscale des prestataires de services avec lesquels ils envisagent de contracter.

41 De plus, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 42 de ses conclusions, le caractère disproportionné des mesures litigieuses est renforcé par leur application cumulative.

42 Il convient dès lors de constater que, en obligeant les commettants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir 15 % de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE.

Sur les dépens

43 En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume de Belgique et ce dernier ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

1) **En obligeant les commettants et les entrepreneurs qui font appel à des cocontractants étrangers non enregistrés en Belgique à retenir 15 % de la somme due pour les travaux effectués et en imposant aux mêmes commettants et entrepreneurs une responsabilité solidaire pour les dettes fiscales de tels cocontractants, le Royaume de**

Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 50 CE.

2) Le Royaume de Belgique est condamné aux dépens.

Signatures

* Langue de procédure: le français.