

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera întâi)

18 octombrie 2012(*)

„Libera prestare a serviciilor – Restricții – Legislație fiscală – Obligație a beneficiarului unei prestări de servicii, stabilit pe teritoriul național, de reținere la sursă a impozitului pe salarii care trebuie aplicat remunerației datorate unui prestator de servicii cu sediul într-un alt stat membru – Lipsa unei asemenea obligații în ceea ce privește un prestator de servicii cu sediul în același stat membru”

În cauza C-498/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (țările de Jos), prin decizia din 24 septembrie 2010, primită de Curtea la 14 octombrie 2010, în procedura

X NV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, și domnii A. Borg Barthet, E. Levits (raportor), J.-J. Kasel și M. Safjan, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 noiembrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X NV, de F. A. Engelen și de S. C. W. Douma, belastingadviseurs;
- pentru guvernul olandez, de B. Koopman și de C. Wissels, în calitate de agenți;
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de M. Jacobs, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de J. Möller, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de G. de Bergues și de N. Rouam, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk și de S. Johannesson, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de L. Seeboruth, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de W. Roels, în calitate de agenți, după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 decembrie 2011, pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 56 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între X NV (denumit în continuare „X”), un club de fotbal semiprofesionist („betaaldvoetbalorganisatie”) cu sediul în Țările de Jos, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën, pe de altă parte, privind reținerea la sursă prelevată asupra remunerației plătite unui prestator de servicii cu sediul într-un alt stat membru.

Cadrul juridic

Dreptul olandez

3 Conform articolului 1 din Legea din 1964 privind impozitul pe salarii (Wet op de loonbelasting 1964, denumită în continuare „Wet LB 1964”):

„Un impozit direct se aplică, sub titlul «impozit pe salarii», în privința lucrătorilor sau a angajatorilor acestora care au obligația de reținere la sursă, a artiștilor, a sportivilor profesioniști, a societăților străine și în privința celorlalte persoane fizice desemnate de prezenta lege sau în temeiul prevederilor sale.”

4 Până la 1 ianuarie 2007, articolul 5b alineatele 1 și 3 din Wet LB 1964 prevedea următoarele:

„1. În scopul aplicării prezentei legi și a dispozițiilor întemeiate pe aceasta, prin «societate străină» se înțelege un grup de persoane fizice nerezidente în Țările de Jos, respectiv un grup de persoane juridice care nu au sediul pe teritoriul acestui stat, grup al cărui membri desfășoară, în mod individual sau în comun, în temeiul unui acord încheiat pentru o perioadă scurtă, o activitate artistică sau o activitate sportivă cu titlu profesional în Țările de Jos.

[...]

3. Dacă un membru al unei societăți străine desfășoară o activitate artistică sau exercită cu titlu profesional o disciplină sportivă în cadrul unui raport de muncă cu o persoană care are obligația de reținere la sursă care nu are reședința sau sediul în Țările de Jos, impozitul pe salarii este prelevat în conformitate cu dispozițiile aplicabile societății străine.”

5 De la 1 ianuarie 2007, acest articol are următorul cuprins:

„În scopul aplicării prezentei legi și a dispozițiilor întemeiate pe aceasta, prin «societate străină» se înțelege un grup de persoane fizice sau de entități care nu sunt rezidente, respectiv nu au sediul principal în Țările de Jos, al cărui membri desfășoară o activitate artistică sau exercită cu titlu profesional o disciplină sportivă, în mod individual sau în comun, în temeiul unui acord încheiat pentru o perioadă scurtă, cu excepția situației în care:

[...]

2. se admite, în conformitate cu normele stabilite printr-un decret ministerial, c? societatea este constituit? în principal din membri cu re?edin?a sau sediul într-o țar? cu care Regatul ??rilor de Jos a încheiat o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri sau dac? au re?edin?a sau sediul în ??rile de Jos, în Antilele Olandeze sau în Aruba.”

6 Articolul 8a alineatul 1 din Wet LB 1964 prevede:

„În privin?a unui artist, a unui sportiv profesionist sau a unei societ??i str?ine a c?rui/a c?rei presta?ie artistic? sau sportiv? este întemeiat? pe un acord de scurt? durat?, are obliga?ia re?inerii la surs?:

a. atunci când onorariul este perceput de persoana cu care a fost convenit? activitatea artistic? sau sportiv?: persoana cu care a fost convenit? activitatea artistic? sau sportiv?;

b. atunci când onorariul este perceput de un ter?: aceast? persoan?.”

7 Articolul 35g din Wet LB 1964 prevede:

„1. În ceea ce prive?te o societate str?in?, impozitul este prelevat în func?ie de onorariu.

2. Prin «onorariu» se în?elege totalitatea sumelor percepute de societatea str?in? pentru presta?ia artistic? sau sportiv? executat? în ??rile de Jos. Onorariul include ramburs?rile de cheltuieli, precum ?i dreptul de a percepe, dup? un anumit timp sau sub condi?ie, una sau mai multe pl??i sau presta?ii.

3. Nu fac parte din onorariu:

a. indemniza?iile ?i presta?iile privind costurile pentru hran? [...];

b. indemniza?iile pentru transport ?i ?edere – altele decât costurile de transport cu vehiculul personal – necesare pentru desf??urarea adecvat? a activit??ii artistice sau sportive, în m?sură în care societatea comunic? documentele justificative persoanei care are obliga?ia re?inerii la surs? ?i aceasta le p?streaz? ?i le pune la dispozi?ie în vederea verific?rii;

c. presta?iile având ca obiect evitarea cheltuielilor de transport ?i de ?edere necesare pentru buna desf??urare a presta?iei artistice sau sportive;

[...]

4. Onorariul nu include ceea ce se poate considera, în temeiul unei decizii a inspectorului, ca indemniza?ie care nu face parte din onorariu (decizie privind rambursarea cheltuielilor). Decizia privind rambursarea cheltuielilor este comunicat? de inspector la cerere ?i poate fi contestat?. Cererea este prezentat? de societatea sau de persoana care are obliga?ia re?inerii la surs? înainte de presta?ia artistic? sau sportiv? sau de persoana care are obliga?ia re?inerii la surs? în termen de o lun? de la presta?ie. [...]”

8 Articolul 35h alineatul 1 din Wet LB 1964 prevede c? impozitul datorat se ridic? la 20 % din onorariu.

Conven?ia dintre Regatul ??rilor de Jos ?i Regatul Unit al Marii Britanii ?i Irlandei de Nord

9 Articolul 17 din Conven?ia privind evitarea dublei impuneri ?i a evaziunii fiscale în materie de impozit pe venit ?i pe avere, încheiat? la 7 noiembrie 1980 între Regatul ??rilor de Jos ?i Regatul Unit al Marii Britanii ?i Irlandei de Nord (denumit? în continuare „conven?ia de evitare a

dublei impuneri”), prevede:

„1. În pofida prevederilor articolelor 14 și 15, profitul sau venitul obținut de un rezident al unui stat contractant ca urmare a activităților sale personale exercitate în celălalt stat contractant ca artist de spectacol [...] sau ca sportiv sunt impozabile în acest alt stat.

2. Atunci când profitul sau veniturile provenite din activitățile pe care un artist de spectacol sau un sportiv le exercită personal și în această calitate nu sunt atribuite artistului sau sportivului însuși, ci unei alte persoane, profitul sau veniturile respective sunt impozabile, în pofida prevederilor articolelor 7, 14 și 15, în statul contractant în care sunt exercitate activitățile artistului sau ale sportivului.”

10 Articolul 22 alineatul 1 din această convenție are următorul cuprins:

„ținând seama de prevederile legislației Regatului Unit privind posibilitatea deducerii impozitului datorat în afara Regatului Unit din impozitul datorat în Regatul Unit (dispoziții care nu pot încălca următorul principiu general):

a. impozitul olandez datorat în temeiul legislației olandeze și în conformitate cu dispozițiile prezentei convenții, fie direct, fie prin reținere la sursă aplicată asupra profitului sau asupra veniturilor obținute în țările de Jos (cu excepția, în cazul dividendelor, a impozitului pe profitul din care au fost plătite dividendele), poate fi dedus din impozitul calculat în Regatul Unit pe același profit sau venit ca și cele asupra cărora s-a calculat impozitul olandez; [...]”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

11 X a convenit în lunile iulie 2002 și martie 2004 desfășurarea unui meci amical cu două cluburi de fotbal semiprofesioniste stabilite în Regatul Unit. Aceste meciuri au avut loc în țările de Jos în august 2002 și, respectiv, în august 2004.

12 Pentru meciurile menționate, X a plătit acestor cluburi 133 000 de euro și, respectiv, 50 000 de euro. Aceste sume nu au fost plătite de cluburi jucătorilor lor.

13 Întrucât X nu a reținut la sursă impozitul pe salarii din sumele plătite menționate și nici nu l-a achitat, au fost pronunțate împotriva sa decizii rectificative privind impozitul pe salarii în cuantum de 26 050 de euro și, respectiv, de 9 450 de euro, corespunzând a 20 % din onorarii, după deducerea anumitor costuri.

14 Sesizat în primă instanță de X împotriva deciziilor rectificative, precum și a respectivelor rectificări, Rechtbank te ‘s-Gravenhage a anulat respectivele decizii.

15 În apelul formulat de Staatssecretaris van Financiën, Gerechtshof te ‘s-Gravenhage a anulat prin hotărârea din 1 decembrie 2008 hotărârile pronunțate de Rechtbank te ‘s-Gravenhage.

16 Considerând că reglementarea olandeză constituie o restricție în sensul articolului 56 TFUE care nu se poate justifica, X a declarat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof te ‘s-Gravenhage în fața Hoge Raad der Nederlanden.

17 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că există o restricție privind libera circulație a serviciilor în cazul în care destinatarul unui serviciu, furnizat de un prestator de servicii stabilit într-un alt stat membru, este obligat, în temeiul legislației statului membru în care este stabilit

acest destinatar și în care este prestat serviciul, să efectueze reținerea impozitului asupra remunerației corespunzătoare acestei prestări de servicii, în condițiile în care nu există o astfel de obligație atunci când este vorba despre un prestator de servicii stabilit în același stat membru în care este stabilit destinatarul serviciilor?

2) a) În cazul în care răspunsul la întrebarea anterioară este în sensul că o reglementare care prevede că destinatarul serviciului trebuie să efectueze o astfel de reținere reprezintă o restricție privind libera prestare a serviciilor, poate fi o astfel de restricție justificată de necesitatea de a asigura perceperea și recuperarea unui impozit de la societățile străine care se află în țările de Jos doar pentru o perioadă scurtă și care sunt dificil de controlat, fapt care face ca exercitarea competenței de impozitare conferite țărilor de Jos să fie problematică?

b) În acest caz, este relevant faptul că reglementarea a fost modificată ulterior în ceea ce privește situațiile de fapt precum cea din speță, astfel încât s-a renunțat în mod unilateral la perceperea impozitului deoarece efectuarea acesteia era dificilă și ineficientă?

3) Depășește această reglementare ceea ce este necesar, având în vedere posibilitățile oferite în special de Directiva 76/308/CEE [a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO L 73, p. 18, Ediție specială, 02/vol. 1, p. 35), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001 (JO L 175, p. 17, Ediție specială, 02/vol. 14, p. 148), denumită în continuare «Directiva 76/308»] în ce privește asistența reciprocă în materie de recuperare a impozitelor?

4) Pentru a oferi un răspuns la întrebările anterioare, este pertinent faptul că impozitul datorat pentru remunerația în cauză în statul membru în care este stabilit destinatarul serviciului poate să fie compensat cu impozitul datorat pentru remunerația respectivă în celălalt stat membru?"

Cu privire la întrebările preliminare

18 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36, Hotărârea din 8 noiembrie 2007, *Amurta*, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 16, și Hotărârea din 18 iunie 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 24).

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că obligația impusă, în temeiul reglementării unui stat membru, destinatarului serviciilor de a reține la sursă impozitul pe remunerațiile plătite prestatorilor de servicii stabiliți într-un alt stat membru, în timp ce această obligație nu există în ceea ce privește remunerațiile plătite prestatorilor de servicii stabiliți în statul membru în cauză, constituie o restricție în privința liberei prestări a serviciilor în sensul dispoziției menționate.

20 Trebuie arătat de la bun început că articolul 56 TFUE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii realizată exclusiv în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 11 iunie 2009, *X și Passenheim-van Schoot*, C-155/08 și C-157/08, Rep., p. I-5093, punctul 32 și jurisprudența citată).

21 Astfel, în conformitate cu jurisprudența Curții, articolul 56 TFUE prevede eliminarea

oric?ror restric?ii privind libertatea de a presta servicii impuse în temeiul faptului c? prestatorul este stabilit într-un alt stat membru decât cel în care se efectueaz? presta?ia (a se vedea Hot?rârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 31, ?i Hot?rârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Rep., p. I-1425, punctul 20).

22 Constituie restric?ii în privin?a liberei prest?ri a serviciilor m?surile na?ionale care interzic, îngreuneaz? sau fac mai pu?in interesant? exercitarea acestei libert??i (a se vedea în special Hot?rârea din 4 decembrie 2008, Jobra, C-330/07, Rep., p. I-9099, punctul 19, ?i Hot?rârea din 22 decembrie 2010, Tankreederei I, C-287/10, Rep., p. I-4233, punctul 15).

23 În plus, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, articolul 56 TFUE confer? drepturi nu numai prestatorului de servicii însu?i, ci ?i destinatarului respectivelor servicii (a se vedea Hot?rârea din 26 octombrie 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec., p. I-7447, punctul 34, Hot?rârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, citat? anterior, punctul 32, precum ?i Hot?rârea din 1 iulie 2010, Dijkman ?i Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rep., p. I-6645, punctul 24).

24 Regatul ??rilor de Jos supune destinatarii serviciilor care fac apel la prestatorii de servicii nereziden?i din domeniul sportiv obliga?iei de a re?ine la surs?, la cota minim? de 20 %, impozitul pe remunera?iile pl?tite respectivilor prestatori nereziden?i. În schimb, în cazul unui prestator de servicii rezident, destinatarul serviciilor în cauz? nu este supus unei asemenea obliga?ii.

25 În aceast? privin??, guvernele care au prezentat observa?ii Cur?ii fac trimitere la Hot?rârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, Rep., p. I-10767), ?i arat? c? diferen?a de tratament dintre remunera?iile pl?tite prestatorilor reziden?i ?i cele pl?tite prestatorilor nereziden?i se explic? prin aplicarea în privin?a contribuabililor care se afl? în situa?ii diferite a dou? mecanisme de impozitare diferite. Astfel, de?i remunera?ia pl?tit? unui prestator de servicii stabilit în ??rile de Jos nu este supus? unei re?ineri la surs?, acest prestator este el însu?i impozitat direct în temeiul impozitului pe societ??i sau, eventual, în temeiul impozitului pe venit olandez. Necesitatea de a aplica mecanisme diferite de aplicare a impozitului s-ar explica prin pozi?ia Regatului ??rilor de Jos, care este diferit? atunci când este vorba despre prestatori de servicii reziden?i, supu?i direct controlului autorit??ilor fiscale olandeze, ?i atunci când este vorba despre prestatori de servicii nereziden?i, în privin?a c?rora acest stat membru ac?ioneaz? în calitate de stat al sursei veniturilor în cauz? ?i, pentru acest motiv, nu se poate limita la a constata ?i la a recupera crean?ele fiscale de la contribuabil, ci depinde, dimpotriv?, de cooperarea cu autorit??ile fiscale ale statului de re?edin?? a acestuia.

26 Cu siguran??, Curtea a admis deja aplicarea în privin?a beneficiarilor veniturilor din capitaluri mecanisme de impozitare diferite dup? cum ace?tia sunt reziden?i sau nereziden?i, aceast? diferen?? de tratament privind situa?ii care nu sunt obiectiv comparabile (Hot?rârea Truck Center, citat? anterior, punctul 41). Întrucât respectiva diferen?? de tratament nu aduce în plus în mod necesar un avantaj beneficiarilor reziden?i, Curtea a statuat c? aceasta nu constituia o restric?ie privind libertatea de stabilire (Hot?rârea Truck Center, citat? anterior, punctele 49 ?i 50).

27 Cu toate acestea, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 32 din concluzii, beneficiarul serviciilor ?i prestatorul de servicii sunt, practic, dou? entit??i juridice diferite, fiecare cu propriile interese ?i putând fiecare invoca beneficiul liberei prest?ri a serviciilor atunci când se aduce atingere drepturilor sale.

28 Or, trebuie s? se constate c?, independent de efectele pe care le poate avea re?inerea la surs? asupra situa?iei fiscale a prestatorilor de servicii nereziden?i, obliga?ia de a efectua o asemenea re?inere, în m?sura în care implic? o sarcin? administrativ? suplimentar?, precum ?i riscurile aferente în materie de r?spundere, poate face serviciile transfrontaliere mai pu?in

interesante pentru destinatari ai serviciilor rezidenți decât serviciile furnizate de prestatorii de servicii rezidenți și poate descuraja respectivii destinatari să facă apel la prestatori de servicii nerezidenți.

29 Această concluzie nu este infirmată de argumentele guvernului olandez, potrivit căreia impactul sarcinii administrative suplimentare impuse destinatarului serviciilor, pe de o parte, ar fi neglijabil, în măsura în care acesta este deja obligat să efectueze alte rețineri la sursă și să transfere sumele reținute către administrația fiscală, și, pe de altă parte, ar fi compensat printr-o diminuare a sarcinii administrative a prestatorului de servicii nerezident, care nu trebuie să efectueze o declarație de impozit în țările de Jos în plus față de obligațiile sale administrative în raport cu administrația fiscală a statului membru în care acesta este stabilit.

30 În această privință, este suficient să se amintească că o restricție privind o libertate fundamentală este interzisă de Tratatul FUE, chiar dacă este de mică întindere sau de importanță minoră (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2000, Comisia/Franța, C-34/98, Rec., p. I-995, punctul 49, Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 43, Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 50, precum și Hotărârea Dijkman și Dijkman-Lavaleije, citată anterior, punctul 42).

31 În plus, în conformitate cu jurisprudența Curții, un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu poate fi considerat compatibil cu dreptul Uniunii prin existența altor avantaje, presupunând că astfel de avantaje există (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 61, precum și Hotărârea Amurta, punctul 75, și Hotărârea Dijkman și Dijkman-Lavaleije, punctul 41, citate anterior).

32 În consecință, este necesar să se considere că obligația impusă destinatarului serviciilor de a reține la sursă impozitul pe remunerațiile plătite prestatorilor de servicii nerezidenți, în timp ce o asemenea reținere nu se aplică în privința remunerațiilor plătite prestatorilor de servicii rezidenți, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor în măsura în care implică o sarcină administrativă suplimentară, precum și riscurile aferente în materie de răspundere.

33 Această constatare nu este de natură să afecteze, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 39 din concluzii, răspunsul la întrebarea, care nu face, de altfel, obiectul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, dacă o reținere la sursă precum cea din acțiunea principală constituie deopotrivă o restricție privind libera prestare a serviciilor, în ipoteza în care aceasta face ca prestarea de servicii efectuată de un prestator nerezident să fie supusă unei sarcini fiscale mai ridicate decât cea care grevează o prestare de servicii efectuată de un prestator rezident. În măsura în care o asemenea reținere poate avea urmări asupra costului prestării de servicii în cauză, aceasta ar fi astfel susceptibilă să îl descurajeze atât pe prestatorul nerezident să efectueze respectiva prestare, cât și pe destinatarul acesteia să facă apel la un astfel de prestator.

34 Ținând seama de cele ce preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că obligația impusă, în temeiul reglementării unui stat membru, destinatarului serviciilor de a efectua reținerea la sursă asupra impozitului pe salarii plătite prestatorilor de servicii stabiliți într-un alt stat membru, în timp ce o asemenea obligație nu există în ceea ce privește salariile plătite prestatorilor de servicii stabiliți în statul membru în cauză, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, în sensul acestei prevederi, în măsura în care implică o sarcină administrativă suplimentară, precum și riscurile aferente acesteia în materie de răspundere.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

35 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă restricția privind libera prestare a serviciilor care decurge din reglementarea națională, precum cea din acțiunea principală, se poate justifica prin necesitatea de a asigura recuperarea eficientă a impozitului și nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv, chiar ținând seama de posibilitățile de asistență reciprocă în materie de recuperare a impozitelor oferite de Directiva 76/308. Această instanță se întreabă, în plus, dacă trebuie să se țină seama de împrejurarea că reglementarea națională a fost modificată, Regatul Țărilor de Jos renunțând la reînerea la sursă în discuție în acțiunea principală.

36 Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă, o restricție privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca punerea în aplicare a unei astfel de măsuri să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea Tankreeder I, citată anterior, punctul 19 și jurisprudența citată).

37 Rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că necesitatea și proporționalitatea dispozițiilor adoptate de un stat membru nu sunt excluse pentru simplul motiv că respectivul stat membru a ales un sistem de protecție diferit de cel adoptat de un alt stat membru (a se vedea Hotărârea din 14 octombrie 2004, Omega, C-36/02, Rec., p. I-9609, punctul 38), aceste dispoziții trebuind apreciate numai din perspectiva obiectivelor urmărite de autoritățile naționale ale statului membru interesat și din perspectiva nivelului de protecție pe care acestea urmăresc să îl asigure (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 1999, Läärä și alții, C-124/97, Rec., p. I-6067, punctul 36, Hotărârea din 21 octombrie 1999, Zenatti, C-67/98, Rec., p. I-7289, punctul 34, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2003, Anomar și alții, C-6/01, Rec., p. I-8621, punctul 80).

38 Prin analogie, rezultă totodată că renunțarea ulterioară de către un stat membru la aplicarea unei măsuri nu poate permite să se anticipeze nici caracterul său adecvat pentru a atinge obiectivul urmărit, nici proporționalitatea sa, care trebuie apreciate numai din perspectiva obiectivului urmărit.

39 Curtea a statuat deja că necesitatea de a garanta eficiența recuperării impozitului constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor. Astfel, potrivit Curții, procedura reînerii la sursă și regimul de răspundere care servește drept garanție pentru aceasta constituie un motiv legitim și adecvat pentru a asigura tratamentul fiscal al veniturilor unei persoane stabilite în afara statului de impozitare și pentru a evita ca veniturile în cauză să nu fie impozitate nici în statul de reședință, nici în statul unde sunt furnizate serviciile (Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, citată anterior, punctul 36).

40 Guvernele care au prezentat observații Curții arată că o asemenea justificare trebuie admisă în ceea ce privește legislația în discuție în acțiunea principală.

41 Guvernul olandez explică în special că reînerea la sursă în discuție în acțiunea principală a fost introdusă în urma constatării de către administrația fiscală a faptului că sistemul bazat pe deciziile de impunere adresate individual fiecărui prestator de servicii nerezident a fost ineficient, din cauza dificultăților și a sarcinilor administrative pe care un asemenea sistem le genera pentru respectivii prestatori nerezidenți, precum și pentru administrație. Potrivit guvernului olandez, reînerea la sursă care se aplică în privința remunerațiilor plătite cluburilor sportive, din care sunt deduse cheltuielile pertinente, permite impozitarea veniturilor jucătorilor într-un mod mult mai simplu și eficient atât din punctul de vedere al acestora din urmă, cât și din punctul de vedere al

administrației.

42 În această privință, trebuie să constate că, atunci când este vorba despre prestatori de servicii care furnizează servicii ocazionale într-un alt stat membru decât cel în care sunt stabiliți și rămân în respectivul stat doar pentru o scurtă perioadă, o reținere la sursă constituie un mijloc adecvat pentru a asigura o recuperare eficientă a impozitului datorat.

43 Se impune în plus să se verifice dacă această măsură nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura o recuperare eficientă a impozitului datorat, ținând seama în special de posibilitățile oferite de Directiva 76/308 în domeniul asistenței reciproce în materie de recuperare a impozitelor.

44 Directiva 76/308 stabilește norme comune privind asistența reciprocă în vederea asigurării recuperării creanțelor privind anumite cotizații, drepturi și taxe (Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Kyriakidis, C-233/08, Rep., p. I-177, punctul 34). În conformitate cu dispozițiile acestei directive, un stat membru poate solicita asistența unui alt stat membru în ceea ce privește recuperarea impozitului pe venit datorat de un contribuabil rezident în acest din urmă stat membru (a se vedea Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen, C-520/04, Rec., p. I-10685, punctul 37).

45 Decurge din considerentele (1)-(3) ale Directivei 76/308 că aceasta are drept obiectiv eliminarea obstacolelor în calea stabilirii și a funcționării pieței comune care rezultă din limitarea teritorială a domeniului de aplicare al dispozițiilor naționale în materie de recuperare.

46 Directiva 76/308 prevede astfel măsuri de asistență sub forma comunicării de informații necesare în vederea recuperării, de întărire a destinatarului în legătură cu actele respective, precum și sub forma recuperării creanțelor care fac obiectul unui titlu care permite executarea.

47 Extinderea domeniului de aplicare al Directivei 76/308 în special la creanțele privind impozitul pe venit de Directiva 2001/44 urmărește, astfel cum rezultă din considerentele (1)-(3) ale acestei din urmă directive, să asigure „neutralitatea fiscală a pieței interne” și să protejeze interese financiare ale statelor membre ținând seama de dezvoltarea fraudei fiscale (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Comisia/Consiliul, C-338/01, Rec., p. I-4829, punctul 68). Deși Directiva 2001/44 efectuează o anumită apropiere a dispozițiilor naționale în materie fiscală din moment ce obligă toate statele membre să trateze creanțele care provin de la celelalte state membre ca creanțe naționale (Hotărârea Comisia/Consiliul, citată anterior, punctul 75), aceasta nu a intenționat, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 53 din concluzii, să înlocuiască reținerea la sursă ca tehnică de percepere a impozitului.

48 În speță, trebuie să se constate că renunțarea la reținerea la sursă și recurgerea la modalitățile de asistență reciprocă ar permite, cu siguranță, eliminarea restricției privind libera prestare a serviciilor, cauzată destinatarului serviciilor de reglementarea națională din acțiunea principală.

49 Cu toate acestea, o asemenea renunțare nu ar elimina în mod necesar toate formalitățile care sunt în sarcina destinatarului serviciilor. Astfel, după cum au arătat anumite guverne care au prezentat observații Curții, reținerea la sursă permite administrației fiscale să ia cunoștință de faptul generator al impozitului pe care îl datorează prestatorul de servicii nerezident. În lipsa unei asemenea rețineri, administrația fiscală a statului membru vizat ar putea fi obligată să impună destinatarului de servicii stabilit pe teritoriul acestui din urmă stat obligația de a declara prestația efectuată de prestatorul de servicii nerezident.

50 Pe de altă parte, renunțarea la reținerea la sursă ar conduce la necesitatea percepției impozitului de la prestatorul de servicii nerezident, ceea ce ar putea antrena, astfel cum a arătat

avocatul general la punctul 58 din concluzii, o sarcin? considerabil? pentru acest prestator, în m?sura în care acesta ar trebui s? depun? o declara?ie fiscal? într-o alt? limb? decât a sa ?i s? se familiarizeze cu un sistem fiscal al unui alt stat membru decât cel în care este stabilit. Prestatorul de servicii nerezident ar putea fi astfel descurajat s? furnizeze un serviciu în statul membru în cauz? ?i rezultatul final ar putea fi acela c? destinatarului serviciilor i-ar putea fi ?i mai dificil s? ob?in? un serviciu provenind dintr-un alt stat membru decât cel în care este stabilit.

51 În plus, impozitarea direct? a prestatorului de servicii nerezident ar implica de asemenea o sarcin? administrativ? considerabil? pentru autorit??ile fiscale corespunz?toare destinatarului serviciilor având în vedere num?rul mare de presta?ii furnizate în mod punctual.

52 Având în vedere toate aceste considera?ii, trebuie constatat, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 59 din concluzii, c? perceperea direct? a impozitului de la prestatorul de servicii nerezident nu ar constitui în mod necesar o m?sur? mai pu?in constrâng?toare decât re?inerea la surs?.

53 ?inând seama de cele ce preced?, trebuie s? se r?spund? la a doua ?i la a treia întrebare c?, în m?sura în care restric?ia privind libera prestare a serviciilor care decurge din reglementarea na?ional?, precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, rezult? din obliga?ia de a efectua re?inerea la surs?, întrucât implic? o sarcin? administrativ? suplimentar?, precum ?i riscurile aferente acesteia în materie de r?spundere, această restric?ie se poate justifica prin necesitatea de a asigura recuperarea eficient? a impozitului ?i nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv, chiar ?inând seama de posibilit??ile de asisten?? reciproc? în materie de recuperare a impozitelor oferite de Directiva 76/308. Renun?area ulterioar? la re?inerea la surs? din ac?iunea principal? nu poate permite s? se anticipeze nici caracterul s?u adecvat pentru a atinge obiectivul urm?rit, nici propor?ionalitatea sa, care trebuie apreciate numai din perspectiva obiectivului urm?rit.

Cu privire la a patra întrebare

54 Prin intermediul celei de a patra întreb?ri, instan?a de trimitere urm?re?te s? afle dac?, pentru a aprecia dac? obliga?ia destinatarului serviciilor de a efectua re?inerea la surs?, în m?sura în care implic? o sarcin? administrativ? suplimentar?, precum ?i riscurile aferente acesteia în materie de r?spundere, constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor interzis? de articolul 56 TFUE, trebuie s? se stabileasc? dac? prestatorul de servicii nerezident poate deduce impozitul re?inut în ??rile de Jos din impozitul pe care trebuie s? îl achite în statul membru în care acesta este stabilit.

55 Or, astfel cum s-a ar?tat la punctul 28 din prezenta hot?râre, obliga?ia de a efectua o asemenea re?inere poate face serviciile transfrontaliere mai pu?in interesante pentru destinatari ai serviciilor reziden?i decât serviciile furnizate de prestatorii de servicii reziden?i ?i poate descuraja respectivii destinatari s? fac? apel la prestatori de servicii nereziden?i, independent de efectele pe care le poate avea re?inerea la surs? asupra situa?iei fiscale a prestatorilor de servicii nereziden?i.

56 În consecin??, tratamentul fiscal al prestatorului de servicii în statul membru în care este stabilit nu are nicio relevan?? pentru a aprecia dac? obliga?ia destinatarului serviciilor de a efectua respectiva re?inere la surs? constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor interzis? de articolul 56 TFUE.

57 Se impune, a?adar, s? se r?spund? la a patra întrebare c?, pentru a aprecia dac? obliga?ia destinatarului serviciilor de a efectua re?inerea la surs?, în m?sura în care implic? o sarcin? administrativ? suplimentar?, precum ?i riscurile aferente acesteia în materie de r?spundere,

constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor interzis? de articolul 56 TFUE, nu este relevant s? se stabileasc? dac? prestatorul de servicii nerezident poate deduce impozitul re?inut în ??rile de Jos din impozitul pe care trebuie s? îl achite în statul membru în care acesta este stabilit.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

58 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

- 1) **Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul c? obliga?ia impus?, în temeiul reglement?rii unui stat membru, destinatarului serviciilor de a efectua re?inerea la surs? a impozitului pe salariile pl?tite prestatorilor de servicii stabili?i într-un alt stat membru, în timp ce o asemenea obliga?ie nu exist? în ceea ce prive?te salariile pl?tite prestatorilor de servicii stabili?i în statul membru în cauz?, constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor, în sensul acestei prevederi, în m?sura în care implic? o sarcin? administrativ? suplimentar?, precum ?i riscurile aferente acesteia în materie de r?spundere.**
- 2) **În m?sura în care restric?ia privind libera prestare a serviciilor care decurge din reglementarea na?ional?, precum cea din ac?iunea principal?, rezult? din obliga?ia de a efectua re?inerea la surs?, întrucât implic? o sarcin? administrativ? suplimentar? precum ?i riscurile aferente acesteia în materie de r?spundere, această restric?ie se poate justifica prin necesitatea de a asigura recuperarea eficient? a impozitului ?i nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv, chiar ?inând seama de posibilit??ile de asisten?? reciproc? în materie de recuperare a impozitelor oferite de Directiva 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asisten?a reciproc? în materie de recuperare a crean?elor privind anumite cotiza?ii, drepturi, taxe ?i alte m?suri, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001. Renun?area ulterioar? la re?inerea la surs? din ac?iunea principal? nu poate permite s? se anticipeze nici caracterul s?u adecvat pentru a atinge obiectivul urm?rit, nici propor?ionalitatea sa, care trebuie apreciate numai din perspectiva obiectivului urm?rit.**
- 3) **Pentru a aprecia dac? obliga?ia destinatarului serviciilor de a efectua re?inerea la surs?, în m?sura în care implic? o sarcin? administrativ? suplimentar?, precum ?i riscurile aferente acesteia în materie de r?spundere, constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor interzis? de articolul 56 TFUE, nu este relevant s? se stabileasc? dac? prestatorul de servicii nerezident poate deduce impozitul re?inut în ??rile de Jos din impozitul pe care trebuie s? îl achite în statul membru în care acesta este stabilit.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: olandeza.