Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 25 de julio de 2018 *

«Procedimiento prejudicial — Libre prestación de servicios — Tributación de las sociedades — Pagos efectuados por una sociedad residente a sociedades no residentes por el alquiler de vagones cisterna — Obligación de practicar una retención en origen sobre las rentas de origen nacional abonadas a una sociedad extranjera — Incumplimiento — Convenios para evitar la doble imposición — Cobro de intereses de demora a la sociedad residente por impago de la retención en origen — Intereses debidos a partir del vencimiento del plazo legal de pago hasta el día en que se reúnen las pruebas de la aplicabilidad del convenio para evitar la doble imposición — Intereses irrecuperables»

En el asunto C-553/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 24 de octubre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de noviembre de 2016, en el procedimiento entre

«TTL» EOOD

y

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

con intervención de:

Varhovna administrativna prokuratura,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Rosas (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de enero de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de «TTL» EOOD, por la Sra. V. Terzieva, advokat;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

– por el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia, por el Sr. A. Georgiev y la Sra. S. Atanasova, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. E. Petranova, M. Georgieva y T. Mitova, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y R. Lyal y por la Sra. P. Mihaylova, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE, apartados 1 y 3, y de los artículos 5 TUE, apartado 4, y 12 TUE, letra b).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre «TTL» EOOD y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia (Director de la Dirección «Recursos y Práctica en materia de Fiscalidad y de Seguridad Social» de Sofía, Bulgaria; en lo sucesivo, «Administración demandada en el litigio principal») en relación con el pago, por parte de TTL, de intereses de demora incobrables por el incumplimiento de su obligación de practicar una retención en origen sobre los pagos de rentas transfronterizas efectuados con destino a sociedades no vinculadas establecidas en un Estado miembro distinto de la República de Bulgaria.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 5 TUE, apartado 4, párrafo primero, dispone:

«En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.»

4 El artículo 12 TUE, letra b), establece:

«Los Parlamentos nacionales contribuirán activamente al buen funcionamiento de la Unión, para lo cual:

[…]

b) velarán por que se respete el principio de subsidiariedad de conformidad con los procedimientos establecidos en el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad».

Derecho búlgaro

5 En virtud del artículo 195, apartado 1, de la Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Ley sobre el Impuesto de Sociedades) (DV n.º 105, de 22 de diciembre de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, las rentas que las personas jurídicas extranjeras obtienen de fuentes nacionales, como no han sido obtenidas por medio de un establecimiento permanente en territorio búlgaro, están sujetas a una retención en origen que extingue definitivamente la deuda tributaria. Con arreglo al artículo 195, apartado 2, de esa Ley, la retención en origen a la que se refiere el apartado 1 la llevarán a cabo las personas jurídicas búlgaras que abonen las rentas a las personas jurídicas extranjeras. Con arreglo al artículo 200 de la citada Ley, el tipo de esa retención en origen es de 10 %.

6 El artículo 202, apartado 2, de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades establece que las entidades que abonen las rentas sujetas a una retención en origen con arreglo al artículo 195 de esa Ley deberán ingresar el impuesto retenido dentro de un plazo de tres meses a partir del inicio del mes siguiente a aquel en el que han sido pagadas las rentas.

7 El Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Tributario y de Seguridad Social), de 1 de enero de 2006 (DV n.º 105, de 29 de diciembre de 2005; en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, establece, en su artículo 18, que lleva por título «Responsabilidad de las personas que deben practicar las retenciones y abonar impuestos o gravámenes sociales»:

«(1) Una persona legalmente obligada a retener e ingresar un impuesto o gravámenes sociales obligatorios que no retiene y no ingresa el impuesto o los gravámenes sociales será responsable solidario junto con el deudor del impuesto o de los gravámenes sociales no retenidos y no ingresados.

(2) Cuando la persona a la que se refiere el apartado 1 ha retenido el impuesto o los gravámenes sociales obligatorios pero no los ha ingresado, debe dicho impuesto o esos gravámenes sociales obligatorios quedando extinguida la responsabilidad del deudor.»

8 El artículo 175, apartados 1 y 2, del Código de Procedimiento Tributario dispone:

«(1) Deberán abonarse intereses al tipo legal por aquellas deudas con el Estado que no se paguen en el plazo legalmente fijado.

(2) También deberán abonarse intereses:

1. por los créditos públicos que no han sido correctamente devueltos o imputados, incluidos todos los pagos recibidos sobre la base de una solicitud de devolución con arreglo a la normativa en materia de retenciones fiscales y sociales;

2. sobre un pago anticipado que no ha sido ingresado dentro del plazo legal establecido, el 31 de diciembre del año de que se trata;

3. por todo impuesto de una persona extranjera objeto de una retención en origen, a contar desde el vencimiento del plazo señalado por la Ley búlgara para ingresarlo hasta la fecha en la que la persona extranjera aporta la prueba de que se cumplen los requisitos de aplicación de un convenio para evitar la doble imposición en la que la República de Bulgaria es parte contratante, incluido cuando, con arreglo al convenio, aquella no debe ningún impuesto o su importe es menor.»

9 El Código de Procedimiento Tributario establece, en sus artículos 135 a 142, un procedimiento especial para la aplicación de exenciones fiscales previstas en un convenio para evitar la doble imposición.

10 Según ese procedimiento, las exenciones fiscales se aplican después de que se haya probado que se cumplen los requisitos de aplicación del convenio para evitar la doble imposición.

11 A tal efecto, con arreglo al artículo 136 del Código de Procedimiento Tributario, la persona extranjera debe demostrar en particular que, cuando ha nacido la deuda tributaria correspondiente a las rentas sujetas a retención en origen en territorio búlgaro, tenía su residencia fiscal en el otro Estado, en el sentido del convenio para evitar la doble imposición pertinente, disponía de rentas cuya fuente se encontraba en Bulgaria y no poseía establecimiento permanente ni centro de actividad fijo en territorio búlgaro a los que las rentas de que se trata estuvieran efectivamente vinculadas.

12 Según el artículo 139 del Código de Procedimiento Tributario, a partir de un importe de rentas anuales sujetas a retención en origen, correspondiente a 100 000 leva búlgaros (BGN) (aproximadamente 51 000 euros), la persona extranjera debe demostrar que se cumplen los requisitos que permiten la aplicación del convenio para evitar la doble imposición pertinente, según lo dispuesto en los artículos 139 a 141 de ese Código, ante la Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Impuestos, Bulgaria) del lugar en el que esté establecida la sociedad que abona las rentas. Con arreglo al artículo 139 del citado Código, los documentos que demuestren que se cumplen los requisitos de aplicación de ese convenio deberán presentarse al mismo tiempo que la solicitud de aplicación de dicho convenio.

13 No obstante, en virtud del artículo 142 del Código de Procedimiento Tributario, que lleva por título «Caso particular», cuando el importe de las rentas anuales sujeto a retención en origen es inferior a 100 000 BGN, deberá demostrarse ante la persona que abona las rentas que se cumplen los requisitos que permiten la aplicación del convenio para evitar la doble imposición pertinente. En ese supuesto, la persona que ha abonado las rentas certifica que se cumplen los requisitos de aplicación del convenio pertinente.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 Durante los ejercicios 2007 a 2010, TTL, sociedad registrada y establecida en Bulgaria, celebró con las sociedades GATX Dutch Holding, registrada en los Países Bajos, VTG Austria GmbH, registrada en Austria, y GATX Reil Poland sp. z.o.o., registrada en Polonia (en lo sucesivo, «tres sociedades extranjeras»), sendos contratos que tenían por objeto el alquiler de vagones cisterna y les abonó rentas como contraprestación de dicho alquiler. Esas sociedades no tienen vínculo alguno con TTL.

15 De las observaciones escritas presentadas por el Gobierno búlgaro se desprende que las rentas de origen búlgaro percibidas, correspondientes a cada ejercicio del período comprendido entre 2007 y 2010, por las sociedades GATX Dutch Holding y GATX Reil Poland eran inferiores a 100 000 BGN mientras que las percibidas por la sociedad VTG Austria eran superiores a ese importe.

16 Al considerar TTL que a las citadas rentas se aplicaban los convenios para evitar la doble imposición celebrados entre la República de Bulgaria y cada uno de los Estados miembros de que se trata, a saber, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria y la República de Polonia, no efectuó retención en origen.

17 Las tres sociedades extranjeras no solicitaron una decisión sobre la aplicabilidad de los convenios para evitar la doble imposición pertinentes, sino que presentaron, ante TTL, las pruebas de que se cumplían los requisitos de aplicación de esos convenios. Como esas pruebas se presentaron a TTL de uno a cuatro años después de que se efectuaran los pagos de las rentas, los días 21 de marzo de 2011, por lo que respecta a la sociedad polaca, 28 de marzo de 2011, por lo que respecta a la sociedad austriaca, y 24 de agosto de 2011, por lo que respecta a la sociedad neerlandesa, esas sociedades obtuvieron de TTL la certificación de que se habían cumplido los requisitos para la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición que las afectaban respectivamente.

18 TTL fue objeto de una inspección fiscal, ordenada mediante resolución de 26 de mayo de 2011, que tenía por objeto el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2010 y relativo a la existencia de deudas en el sentido del artículo 195 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades.

19 La Dirección Territorial de la Agencia Nacional Tributaria de Sofia emitió una liquidación fiscal complementaria el 22 de octubre de 2013, notificada a TTL el 30 de octubre siguiente.

20 En la liquidación se hace constar la existencia de una deuda tributaria con arreglo al artículo 195 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, con intereses. En ella se señala que respecto de las tres sociedades extranjeras se cumplen los requisitos de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, que GATX Dutch Holding y VTG Austria no deben ningún impuesto en Bulgaria, y que, en aplicación del artículo 12 del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre la República de Bulgaria y la República de Polonia, a las rentas abonadas por TTL a GATX Reil Poland por el alquiler de vagones cisterna debería haberse practicado una retención en origen en Bulgaria al tipo del 5 %, correspondiente a 2 231,11 BGN (aproximadamente 1 140 euros).

21 La citada liquidación señala también que se deben intereses por impago de la retención en origen sobre la base del artículo 175, apartado 2, punto 3, del Código de Procedimiento Tributario, correspondiente al período comprendido entre la fecha de vencimiento del plazo legal para ingresar la retención en origen en virtud del artículo 195 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades y la fecha en la que las tres sociedades extranjeras demostraron que se habían cumplido los requisitos de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición celebrados entre la República de Bulgaria y cada uno de los Estados miembros de que se trata.

22 La propia liquidación estableció el importe total de los intereses en 71 473,42 BGN (aproximadamente 36 500 euros). Aunque posteriormente se determinó que no se debía el impuesto, esos intereses no fueron devueltos.

23 TTL interpuso un recurso contra la liquidación ante el Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria), que fue desestimado mediante sentencia de 3 de diciembre de 2014.

24 TTL interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria).

25 Dicho órgano jurisdiccional señala que, en virtud del artículo 175, apartado 2, punto 3, del Código de Procedimiento Tributario, una sociedad residente que abona rentas sujetas a retención en origen está obligada a pagar intereses cuando la sociedad establecida en otro Estado miembro que percibe esas rentas no ha aportado la prueba de que concurren los requisitos que permiten la aplicación del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre la República de Bulgaria y el Estado miembro de su domicilio, aun en el caso de que, con arreglo al convenio, la sociedad no residente no esté sujeta en Bulgaria al pago de impuesto alguno o cuando el importe de este sea menor que el normalmente debido en virtud del Derecho tributario búlgaro. El órgano jurisdiccional remitente señala también que los intereses se perciben por el período comprendido entre el vencimiento del plazo de pago del impuesto sobre la renta y la fecha en la que la sociedad no residente que percibe las rentas demuestra que se cumplen los requisitos que permiten la aplicación del convenio para evitar la doble imposición pertinente, y que son incobrables, incluso cuando, con arreglo a dicho convenio, el pago de rentas de origen búlgaro está exento de retención en origen en Bulgaria.

26 El órgano jurisdiccional remitente pregunta si una disposición de ese tipo y la práctica fiscal a la que esa disposición da lugar constituyen una restricción incompatible con el Derecho de la Unión por lo que respecta, en particular, a las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad de establecimiento (artículos 49 y 54) y a la libre circulación de capitales (artículos 63 y 65, apartados 1 y 3) en la Unión Europea.

27 Además, el citado órgano jurisdiccional considera que el hecho de que la sociedad que abona rentas sujetas a una retención en origen esté obligada a abonar intereses sobre el impuesto al que no está sujeta la sociedad establecida en otro Estado miembro se opone al carácter accesorio de la deuda de intereses. Según el órgano jurisdiccional remitente, no existe, en el ordenamiento jurisdiccional búlgaro, ninguna otra disposición que, cuando no se cumple la obligación legal de aportar la prueba de la existencia de un derecho, imponga que se abonen intereses a otra persona sobre un impuesto que no hay que pagar.

28 Dicho órgano jurisdiccional pregunta, en consecuencia, si los artículos 5 TUE, apartado 4, y 12 TUE, letra b), así como el principio de proporcionalidad que allí se consagra, se oponen a una disposición nacional como el artículo 175, apartado 2, punto 3, del Código de Procedimiento Tributario.

29 En esas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Una norma nacional como el artículo 175, apartado 2, punto 3, del [Código de Procedimiento Tributario], que impone a una sociedad residente que abona rentas sujetas a retención en origen la obligación de pagar intereses por el período comprendido entre el momento en que expira el plazo para el pago del impuesto que grava tales rentas y la fecha en la que el no residente establecido en otro Estado miembro acredita que se cumplen los requisitos que permiten aplicar un convenio para evitar la doble imposición celebrado con la República de Bulgaria incluso en aquellos supuestos en los que, con arreglo al convenio, no tiene que abonarse el impuesto o ha de abonarse en una cuantía inferior, ¿es compatible con el artículo 5 TUE, apartado 4, y con el artículo 12 TUE, letra b)?

2) Una norma jurídica como el artículo 175, apartado 2, punto 3, del [Código de Procedimiento Tributario] y una práctica fiscal en virtud de las cuales, en el caso de una sociedad que abona rentas sujetas a retención en origen, se cobran intereses por el período comprendido entre el momento en que expira el plazo para el pago del impuesto que grava tales rentas y la fecha en la que el no residente establecido en otro Estado miembro acredita que se cumplen los requisitos que permiten aplicar un convenio para evitar la doble imposición celebrado con la República de Bulgaria incluso en aquellos supuestos en los que, con arreglo al convenio, no tiene que abonarse el impuesto o ha de abonarse en una cuantía inferior, ¿es compatible con los artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE, apartados 1 y 3?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

30 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 5 TUE, apartado 4, y 12 TUE, letra b), deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que impone a una sociedad residente, que abona a una sociedad establecida en otro Estado miembro rentas sujetas a una retención en origen, salvo disposición en contrario prevista en el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre esos dos Estados miembros, a pagar intereses por el período comprendido

entre el vencimiento del plazo de pago del impuesto sobre la renta y la fecha en la que la sociedad no residente demuestra que se cumplen los requisitos de aplicación de ese convenio, aun en el caso de que, con arreglo al citado convenio, no se deba ningún impuesto en el primer Estado miembro o su importe sea menor que el normalmente debido en virtud del Derecho tributario del citado Estado miembro.

31 Según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a una cuestión planteada con carácter prejudicial cuando resulta evidente que la disposición del Derecho de la Unión sometida a su interpretación no puede aplicarse (sentencias de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 41, y de 30 de junio de 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, apartado 20).

32 Pues bien, las normas del Derecho de la Unión cuya interpretación se solicita en el marco de la primera cuestión prejudicial no son aplicables en una situación como la controvertida en el litigio principal.

33 Por un lado, el artículo 5 TUE, apartado 4, se refiere a la acción de las instituciones de la Unión. Con arreglo al primer párrafo de esa disposición, en virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no exceden de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados. El segundo párrafo de la misma disposición se refiere a las instituciones de la Unión y les obliga a atenerse al principio de proporcionalidad cuando actúan en el ejercicio de sus competencias. Pues bien, en el presente asunto, la disposición nacional de que se trata en el litigio principal procede del Código de Procedimiento Tributario adoptado por el legislador búlgaro y tiene por objeto el trato procesal de los contribuyentes en Bulgaria.

34 Por otro lado, el artículo 12 TUE, letra b), en virtud del cual los parlamentos nacionales contribuirán al buen funcionamiento de la Unión velando por el respeto del principio de subsidiariedad, faculta a los parlamentos nacionales para velar por el respeto de ese principio en el ejercicio de sus competencias por las instituciones de la Unión y por el buen funcionamiento de la Unión. Esa disposición no se refiere a las normativas nacionales, sino a los proyectos de actos legislativos de la Unión.

35 De ello se desprende que no procede responder a la primera cuestión prejudicial relativa a la interpretación de los artículos 5 TUE, apartado 4, y 12 TUE, letra b), toda vez que esas disposiciones no son de aplicación a una situación como la del litigio principal.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

36 TTL, la Administración demandada en el litigio principal, el Gobierno búlgaro y la Comisión Europea sostienen que las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, contenidas en los artículos 49 TFUE, 54 TFUE, 63 TFUE y 65 TFUE, apartados 1 y 3, mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente en su segunda cuestión prejudicial, carecen de pertinencia respecto de los hechos del litigio principal y son inaplicables en el presente asunto.

37 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, para las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión, la libertad de establecimiento comprende el derecho a ejercer su actividad en otros Estados miembros a través de agencias, sucursales o filiales (sentencias de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, apartado 37, y de 21 de mayo de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, apartado 32).

38 Como señala en particular el Gobierno búlgaro, a la vista de los hechos del litigio principal, TTL no hace uso de la libertad de establecimiento, ya que no ejerce actividad alguna por medio de una filial, sucursal o agencia en los territorios del Reino de los Países Bajos, de la República de Polonia y de la República de Austria. Por lo que respecta a las tres sociedades extranjeras, estas no ejercen actividad alguna en el territorio búlgaro por medio de una filial, sucursal o agencia. Además, la resolución de remisión señala que esas tres sociedades extranjeras no tienen vínculo alguno con TTL.

39 Por otro lado, por lo que respecta a la libre circulación de capitales garantizada en el artículo 63 TFUE, apartado 1, el Tribunal de Justicia definió las restricciones a los movimientos de capitales, prohibidas por esa disposición, en el sentido de que incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencias de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 50, y de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 44).

40 Pues bien, en el presente asunto no se ha invocado ninguno de esos extremos. En efecto, el litigio principal se refiere a la obligación de pagar un impuesto retenido en origen y de satisfacer una deuda de intereses de demora sobre ese impuesto que no ha sido retenido o abonado en el plazo señalado. La citada deuda tributaria nació a raíz de contratos mercantiles celebrados entre un residente fiscal búlgaro y personas extranjeras, en virtud de los cuales el residente búlgaro efectuó pagos en favor de esas personas extranjeras, que percibieron por tanto las correspondientes rentas.

41 No obstante, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la circunstancia de que el órgano jurisdiccional remitente haya limitado sus cuestiones prejudiciales a la interpretación de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión no impide que el Tribunal de Justicia le facilite todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto de que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de su cuestión (véanse, en ese sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, apartado 28, y de 30 de enero de 2018, X y Visser, C-360/15 y C-31/16, EU:C:2018:44, apartado 55).

42 En el presente asunto, de las indicaciones contenidas en la petición de decisión prejudicial se desprende que la operación de que se trata en el litigio principal es el alquiler de vagones cisterna. El alquiler de vehículos constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 57 TFUE (sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, apartado 19, y de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, apartado 22), por lo que el asunto del litigio principal debe examinarse desde la óptica de la libre prestación de servicios.

43 En esas circunstancias, procede considerar que, mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 56 TFUE, que garantiza la libre prestación de servicios, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud el pago de rentas por una sociedad residente a una sociedad establecida en otro Estado miembro está, en principio, sujeto a una retención en origen, salvo disposición en contrario prevista en el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre esos dos Estados miembros, si esa normativa obliga a la sociedad residente que no efectúa la retención ni ingresa esa retención en el tesoro público del primer Estado miembro a pagar intereses de demora no recuperables por el período comprendido entre el vencimiento del plazo de pago del impuesto sobre la renta de sociedades y la fecha en la que la sociedad no residente demuestra que se cumplen los requisitos que permiten la aplicación del convenio para evitar la doble imposición, aun cuando, con arreglo a ese mismo convenio, la sociedad no residente no debe ningún impuesto en el primer Estado miembro o cuando el importe de este es menor que el normalmente debido en virtud del Derecho tributario de dicho Estado miembro.

Sobre la existencia de una restricción a la libre prestación de servicios

44 Según reiterada jurisprudencia, los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencias de 23 de febrero de 2016, Comisión/Hungría, C-179/14, EU:C:2016:108, apartado 171, y de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, apartado 45).

45 A este respecto, es necesario señalar que el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas en un Estado miembro. En efecto, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 56 TFUE exige la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios impuesta por el hecho de que quien los presta se encuentre establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúa la prestación (véase, en particular, la sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartados 20 y 21 y jurisprudencia citada).

46 Constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, apartado 19, y de 18 de enero de 2018, Wind 1014 y Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, apartado 21).

47 En el presente asunto, procede recordar que, por un lado, en virtud del artículo 195, apartado 1, de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades, las rentas que las personas jurídicas extranjeras obtienen de fuentes nacionales, si no han sido obtenidas por medio de un establecimiento permanente en territorio búlgaro, están sujetas a una retención en origen que extingue definitivamente la deuda tributaria. Por otro lado, según el artículo 175, apartado 2, punto 3, del Código de Procedimiento Tributario, una sociedad residente que abona rentas a una persona extranjera debe, en relación con cualquier impuesto de una persona extranjera que sea en principio objeto de una retención en origen, pagar intereses de demora en caso de impago a partir del vencimiento del plazo señalado por la Ley búlgara para ingresar ese impuesto hasta la fecha en la que la persona extranjera aporta la prueba de que se cumplen los requisitos de aplicación del convenio para evitar la doble imposición celebrado entre la República de Bulgaria y el Estado miembro en el que esa persona está establecida, aun en el caso de que, con arreglo a ese convenio, la citada persona no deba en Bulgaria impuesto alguno o el importe de este sea menor que el normalmente debido en virtud del Derecho tributario búlgaro.

48 De la resolución de remisión y de las observaciones presentadas por el Gobierno búlgaro en la vista se desprende que solo existe obligación de pagar intereses de demora en el caso de operaciones transfronterizas y que esos intereses no pueden ser objeto de devolución.

49 Existe, por tanto, en Derecho búlgaro, una diferencia de trato entre las sociedades residentes que abonan rentas como contraprestación de una prestación de servicios como, en el presente asunto, el alquiler de vagones cisterna, en función de si la sociedad que percibe las citadas rentas es otra sociedad establecida en Bulgaria o una sociedad establecida en otro Estado miembro. Una situación transfronteriza en el marco de la cual una sociedad residente hace uso de la libre prestación de servicios en virtud del artículo 56 TFUE recibe un trato menos favorable que una situación nacional.

50 Una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal puede disuadir a las sociedades residentes de recurrir a los servicios de alquiler de sociedades establecidas en otros Estados miembros y constituir, en consecuencia, un obstáculo a la libre prestación de servicios.

51 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libre prestación de servicios, prohibida en principio por el artículo 56 TFUE. Por tanto, hay que examinar si tal restricción puede estar objetivamente justificada.

Sobre la posible justificación de la restricción a la libre prestación de servicios

52 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una restricción de la libre prestación de servicios solo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y está justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no exceda de lo necesario para alcanzarlo [sentencias de 18 de diciembre de 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, apartado 101; de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, apartado 27, y de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 58].

53 A este respecto, el Gobierno búlgaro y la Administración demandada en el litigio principal alegan que la restricción a la libre prestación de servicios que resulta del artículo 175, apartado 2, punto 3, del Código de Procedimiento Tributario está justificada. El Gobierno búlgaro invoca la necesidad de garantizar la eficacia de la recaudación del impuesto y de garantizar la eficacia de los controles fiscales, que constituyen razones imperativas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado [véanse, en particular, las sentencias de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros, C-262/09, EU:C:2011:438, apartado 41; de 9 de octubre de 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, apartado 46 y jurisprudencia citada, y de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 59].

54 En esas circunstancias, el Gobierno búlgaro y la Administración demandada en el litigio principal recuerdan los objetivos y las funciones de la normativa controvertida en el litigio principal. Con arreglo al artículo 202, apartado 2, de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades, la sociedad residente que abona rentas sujetas a retención en origen en virtud del artículo 195 de la Ley está obligada a devolver el impuesto debido dentro de un plazo de tres meses a partir del inicio del mes siguiente a aquel en el que han sido pagadas las rentas, cuando el destinatario de las citadas rentas es una persona establecida en un Estado miembro con el cual la República de Bulgaria ha celebrado un convenio para evitar la doble imposición. Una vez transcurrido ese plazo, la sociedad que ha pagado las rentas, que no practica la retención y no ingresa la retención en origen, comete una infracción tributaria. Según el artículo 203 de la citada Ley, es responsable solidaria del pago del impuesto retenido en origen. Hasta que se determine que el convenio para evitar la doble imposición es aplicable, el impuesto se considera debido, con arreglo a la legislación búlgara.

55 Según la Administración demandada en el litigio principal, el impago dentro de plazo del impuesto debido se sanciona con el pago, por la sociedad residente, de intereses conforme al artículo 175, apartado 2, punto 3, del Código de Procedimiento Tributario. Aclara que esos intereses son debidos con independencia de que, en virtud del convenio para evitar la doble imposición pertinente, la renta no sea imponible en Bulgaria. El pago de intereses sanciona el hecho de que no se haya demostrado dentro de plazo que sea aplicable el convenio para evitar la doble imposición, que excluye la aplicación del Derecho búlgaro.

56 Según el Gobierno búlgaro, una disposición como el artículo 175, apartado 2, punto 3, del Código de Procedimiento Tributario permite alcanzar el objetivo perseguido por el Derecho nacional, que es percibir a tiempo los impuestos de los contribuyentes, sin menoscabar los objetivos y los principios fijados por el Derecho de la Unión. Esa disposición persigue por tanto permitir al tesoro público planificar y prever los ingresos del impuesto de sociedades y garantizar la eficacia de la recaudación del impuesto. Además, el artículo 175, apartado 2, punto 3, del Código de Procedimiento Tributario incita

a los sujetos pasivos a probar dentro del plazo señalado que se cumplen los requisitos de aplicación del convenio para evitar la doble imposición, cuando, con arreglo a dicho convenio, el impuesto no se debe o su importe es menor que el normalmente debido en virtud del Derecho tributario búlgaro.

57 Por lo que respecta a las razones alegadas para justificar la restricción a la libre prestación de servicios, y como se ha recordado en el apartado 53 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios. El Tribunal de Justicia también ha juzgado que la imposición de sanciones, incluidas las penales, puede considerarse necesaria para garantizar el cumplimiento efectivo de una normativa nacional, siempre que la naturaleza y el importe de la sanción aplicada sean proporcionados en cada caso a la gravedad de la infracción que la sanción pretende castigar [véase, en ese sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 59 y jurisprudencia citada].

58 En el presente asunto, la necesidad de garantizar la recaudación del impuesto retenido en el origen sobre los pagos transfronterizos y de garantizar la eficacia de los controles fiscales en situaciones transfronterizas como las que son objeto del litigio principal parece justificar que se impongan sanciones a las empresas que no pagan los impuestos dentro del plazo previsto y que entregan fuera de plazo los documentos que acreditan que pueden acogerse a una exención de la obligación de pagar tales impuestos.

59 No obstante, una normativa nacional que establece una sanción en forma de intereses no recuperables, calculados sobre la base del importe del impuesto debido en origen según la normativa nacional y que se devengan por el período comprendido entre la fecha en la que el impuesto es exigible y la fecha en la que se presentan ante las autoridades tributarias los documentos que acreditan la aplicación del convenio para evitar la doble imposición, no garantiza que se alcancen los objetivos a que se ha hecho referencia en el apartado anterior si se prueba que el impuesto no se debe en virtud del convenio pertinente. En efecto, en una situación como la controvertida en el litigio principal, no existe relación entre el importe de los intereses exigidos, por un lado, y el importe del impuesto debido, que es inexistente, o la gravedad del retraso en la presentación de los documentos a las autoridades tributarias, por otro lado.

60 Por otra parte, una sanción de ese tipo excede de lo necesario para alcanzar los citados objetivos, dado que el importe de los intereses vencidos puede resultar excesivo en relación con el importe del impuesto debido y que no se prevé posibilidad alguna de devolución de dichos intereses.

61 En efecto, como señaló la Comisión, el importe de los intereses por retraso en el pago del impuesto sería el mismo tanto si el impuesto no es finalmente exigible como si el impuesto retenido en origen es exigible pero no ha sido pagado a tiempo. En esta última situación, que es distinta de la del litigio principal, el tesoro público búlgaro sufre una pérdida de ingresos durante el período en el que el impuesto no se ha ingresado. Por el contrario, en el litigio principal, únicamente se sanciona el retraso en la presentación de las pruebas.

62 Por otra parte, procede señalar que otras posibilidades permitirían alcanzar los mismos objetivos. Ello sucedería si la devolución a la sociedad residente de los intereses abonados por mora en el pago estuviera prevista en el supuesto de que la deuda tributaria fuera objeto de un nuevo cálculo y se estableciera que ningún impuesto es exigible en Bulgaria por las rentas abonadas a la sociedad no residente.

63 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud el pago de rentas por una sociedad residente a una sociedad establecida en otro Estado miembro está, en principio, sujeto a una retención en origen, salvo disposición en contrario prevista en el convenio para evitar la

doble imposición celebrado entre esos dos Estados miembros, si esa normativa obliga a la sociedad residente que no efectúa la retención ni ingresa esa retención en el tesoro público del primer Estado miembro a pagar intereses de demora no recuperables por el período comprendido entre el vencimiento del plazo de pago del impuesto sobre la renta de sociedades y la fecha en la que la sociedad no residente demuestra que se cumplen los requisitos que permiten la aplicación del convenio para evitar la doble imposición, aun cuando, con arreglo a ese mismo convenio, la sociedad no residente no debe ningún impuesto en el primer Estado miembro o cuando el importe de este es menor que el normalmente debido en virtud del Derecho tributario de dicho Estado miembro.

Costas

64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de devolución.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud el pago de rentas por una sociedad residente a una sociedad establecida en otro Estado miembro está, en principio, sujeto a una retención en origen, salvo disposición en contrario prevista en el convenio para evitar la doble imposición celebrado entre esos dos Estados miembros, si esa normativa obliga a la sociedad residente que no efectúa la retención ni ingresa esa retención en el tesoro público del primer Estado miembro a pagar intereses de demora no recuperables por el período comprendido entre el vencimiento del plazo de pago del impuesto sobre la renta de sociedades y la fecha en la que la sociedad no residente demuestra que se cumplen los requisitos que permiten la aplicación del convenio para evitar la doble imposición, aun cuando, con arreglo a ese mismo convenio, la sociedad no residente no debe ningún impuesto en el primer Estado miembro o cuando el importe de este es menor que el normalmente debido en virtud del Derecho tributario de dicho Estado miembro.

Firmas