Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 24 de febrero de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Libre prestación de servicios — Artículo 56 TFUE — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre sociedades — Obligación de los contratantes de servicios de elaborar y presentar a la Administración tributaria documentos justificativos relativos a las cantidades facturadas por los prestadores de servicios establecidos en otro Estado miembro — Inexistencia de tal obligación respecto de las prestaciones de servicios puramente internas — Justificación — Eficacia de los controles fiscales — Proporcionalidad»

En los asuntos acumulados C-52/21 y C-53/21,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica), mediante resoluciones de 4 de diciembre de 2020, recibidas en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2021, en los procedimientos entre

Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL

y

État belge (asunto C-52/21),

y entre

Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL

y

État belge (asunto C-53/21),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. I. Ziemele, Presidenta de la Sala Sexta, en funciones de Presidenta de la Sala Séptima, y los Sres. P. G. Xuereb (Ponente) y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

* Lengua de procedimiento: francés.

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL y Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL, por el Sr. P. Destrée, avocat;

– en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Baeyens y J.-C. Halleux y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y V. Uher, 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 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 56 TFUE.

2 Estas peticiones se han presentado en el contexto de sendos litigios entre, por una parte, Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL (en lo sucesivo, «Pharmacie populaire») (asunto C-52/21) y Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL (en lo sucesivo, «Pharma Santé») (asunto C-53/21) y, por otra parte, el État belge (Estado belga), en relación con los requisitos necesarios, según la legislación fiscal de ese Estado miembro, para deducir de la renta imponible de las sociedades establecidas en Bélgica los gastos relativos a la contratación de servicios con prestadores establecidos en otro Estado miembro.

Derecho belga

3 El artículo 57 del code des impôts sur les revenus (Código del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «CIR 1992»), en su versión aplicable a los litigios principales, está redactado como sigue:

«Los siguientes gastos solo se considerarán gastos profesionales cuando se justifiquen mediante la presentación de fichas individuales y de una declaración recapitulativa en la forma y los plazos establecidos por Real Decreto:

1.º comisiones, corretajes, bonificaciones comerciales o de otro tipo, dietas u honorarios ocasionales o no, gratificaciones, retribuciones o ventajas de cualquier naturaleza que constituyan, para los beneficiarios, rendimientos profesionales, imponibles o no en Bélgica, con exclusión de las remuneraciones mencionadas en el artículo 30, 3.º;

[…]».

4 El artículo 219 del CIR 1992, en su versión aplicable a los litigios principales, dispone:

«Se aplicará un gravamen específico a los gastos enumerados en el artículo 57 […] que no hayan sido justificados mediante la presentación de fichas individuales y de una declaración recapitulativa […]

Dicho gravamen será del 100 [%] de esos gastos […], salvo cuando pueda demostrarse que el beneficiario de dichos gastos […] es una persona jurídica […], en cuyo caso se aplicará un tipo del 50 [%].

[…]

El citado gravamen no será aplicable cuando el contribuyente acredite que el importe de los gastos enumerados en el artículo 57 […] se halla consignado en una declaración presentada por el beneficiario con arreglo al artículo 305 [del CIR 1992] o en una declaración análoga presentada en el extranjero por el beneficiario.

Cuando el importe de los gastos a que se refiere el artículo 57 […] no esté consignado en una declaración presentada con arreglo al artículo 305 [del CIR 1992] o en una declaración análoga presentada en el extranjero por el beneficiario, el gravamen específico no será aplicable al contribuyente cuando se identifique de manera inequívoca al beneficiario a más tardar en el plazo de dos años y seis meses a contar desde el 1 de enero del ejercicio fiscal de que se trate.»

5 Según una práctica denominada de «tolerancia administrativa», mencionada, en particular, en el n.º 57/62 de los Comentarios administrativos del CIR 1992 y en la Circular n.º Ci.RH.243/581 810 (AFER N.º 7/2009), de 19 de febrero de 2009, los contribuyentes están exentos de la obligación de presentar tales fichas individuales y tales declaraciones recapitulativas cuando se cumplen dos requisitos. Por una parte, durante el período considerado en los litigios principales, los destinatarios de los pagos controvertidos deben ser personas sujetas a la «loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises» (Ley de 17 de julio de 1975 relativa a la Contabilidad y a las Cuentas Anuales de las Empresas), remisión esta que debe entenderse hecha actualmente, tras la derogación de la citada Ley en 2014, a las obligaciones contables de las empresas contempladas en el libro III, título 3, capítulo 2, del Código de Derecho Económico belga. Por otra parte, los pagos controvertidos deben haber sido abonados en concepto de retribución por operaciones que no están exentas de la obligación de facturar con arreglo a la normativa relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Litigios principales y cuestión prejudicial

6 Las demandantes en los litigios principales, Pharmacie populaire y Pharma Santé, son dos sociedades establecidas en Bélgica que comercializan productos farmacéuticos.

7 Ambas sociedades encomendaron mediante contrato a LAD Sàrl, sociedad establecida en Luxemburgo, el transporte de medicamentos.

8 Durante los años 2010, 2011 y 2012, LAD facturó a Pharmacie populaire gastos de transporte que ascendían respectivamente a 20 846,20 euros, a 22 788,88 euros y a 16 723,44 euros. Los gastos de transporte facturados por LAD a Pharma Santé, durante los años 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, ascendían respectivamente a 32 516,23 euros, a 22 653,95 euros, a 25 468,33 euros, a 27 197,78 euros y a 16 383,40 euros.

9 Estos hechos dieron lugar a acciones penales contra Pharmacie Populaire y Pharma Santé, de las que fueron absueltas mediante sentencias del tribunal correctionnel de Liège (Tribunal de lo Penal de Lieja, Bélgica) de 28 de febrero de 2019. Según dichas sentencias, que tienen fuerza de cosa juzgada, ningún elemento de los autos acreditaba que los servicios prestados a las

demandantes en los litigios principales no correspondieran a la realidad y que los precios indicados por estas no correspondieran a los precios realmente abonados. Además, ningún elemento de los autos cuestionaba la existencia de LAD.

10 Al no haber presentado las demandantes en los litigios principales fichas individuales ni declaraciones recapitulativas de dichos gastos, con arreglo al artículo 57 del CIR 1992, la Administración tributaria belga les practicó liquidaciones complementarias el 20 de agosto y el 4 de noviembre de 2015, respectivamente, en las que les informaba de su intención de someter las cantidades en cuestión al gravamen específico contemplado en el artículo 219 del CIR 1992.

11 Las demandantes en los litigios principales alegaron que habían efectuado los pagos controvertidos de buena fe como contraprestación de servicios realmente prestados y que, en la medida en que el beneficiario era una sociedad luxemburguesa obligada a llevar una contabilidad, no procedía presentar fichas individuales.

12 Mediante resoluciones dirigidas a las demandantes en los litigios principales, el 23 de noviembre y el 11 de diciembre de 2015, respectivamente, la Administración tributaria belga mantuvo su posición, señalando, en particular, que estas no habían acreditado que los pagos controvertidos constasen en una declaración presentada por el beneficiario de dichos pagos con arreglo al artículo 305 del CIR 1992 o en una declaración análoga presentada en el extranjero por dicho beneficiario. Por consiguiente, las cantidades en cuestión fueron sometidas al gravamen específico contemplado en el artículo 219 del CIR 1992.

13 El 26 de mayo de 2016, las demandantes en los litigios principales presentaron sendas reclamaciones contra las citadas resoluciones. Mediante resoluciones de 7 de noviembre de 2016, la Administración tributaria belga desestimó dichas reclamaciones.

14 Mediante demandas presentadas, respectivamente, el 27 y el 30 de enero de 2017, las demandantes en los litigios principales impugnaron esas últimas resoluciones ante el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica). Estos recursos fueron desestimados por infundados mediante dos sentencias dictadas el 25 de octubre de 2018.

15 Las demandantes interpusieron recurso de apelación contra estas sentencias ante el órgano jurisdiccional remitente, la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica).

16 El órgano jurisdiccional remitente señala que la tolerancia administrativa, a la que se hace referencia en el apartado 5 de la presente sentencia, no se aplica a los pagos efectuados como contraprestación de servicios prestados por sociedades como LAD que tienen su domicilio social en otro Estado miembro y que no disponen de un establecimiento permanente en Bélgica.

17 Según el órgano jurisdiccional remitente, resulta que, por el efecto combinado del artículo 219 del CIR 1992 y de esta tolerancia administrativa, la obligación de presentar fichas individuales y una declaración recapitulativa para evitar la aplicación del gravamen específico se impone a los contratantes de servicios prestados por sociedades no residentes e implica para ellos una carga administrativa adicional, que no se exige a los contratantes de esos mismos servicios cuando son realizados por un prestador de servicios residente, que está sujeto a la legislación belga relativa a la contabilidad y a las cuentas anuales de las empresas. En consecuencia, tal obligación puede dar lugar a que los servicios transfronterizos resulten menos interesantes que los servicios realizados por prestadores de servicios residentes y disuadir, por tanto, a los contratantes de acudir a

prestadores de servicios que residan en otros Estados miembros. Por consiguiente, esta situación podría calificarse de restricción a la libre prestación de servicios, prohibida en principio por el artículo 56 TFUE.

18 El órgano jurisdiccional remitente considera que procede, pues, pedir al Tribunal de Justicia que determine si la normativa belga controvertida constituye una restricción a la libre circulación de servicios y si, en su caso, tal restricción puede estar justificada por una razón imperiosa de interés general.

19 En estas circunstancias, la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 56 TFUE en el sentido de que se opone a una normativa, o a una práctica nacional, en virtud de la cual las sociedades establecidas en un primer Estado miembro que contratan los servicios de sociedades establecidas en un segundo Estado miembro están obligadas, con objeto de evitar la aplicación de un gravamen en el marco del impuesto sobre sociedades equivalente al 100 % o al 50 % de las cantidades facturadas por estas últimas, a elaborar y presentar a la Administración tributaria fichas y declaraciones recapitulativas correspondientes a tales gastos, siendo así que, cuando contratan los servicios de sociedades residentes, no han de cumplir la referida obligación para evitar la imposición de tal gravamen?»

Sobre la cuestión prejudicial

20 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que obliga a toda sociedad establecida en el territorio de ese Estado miembro a presentar a la Administración tributaria declaraciones relativas a los pagos realizados en concepto de retribución por servicios contratados con prestadores establecidos en otro Estado miembro, en el que estos últimos están sujetos tanto a la normativa en materia de contabilidad de las empresas como a la obligación de emitir facturas de conformidad con la normativa relativa al IVA, so pena de un incremento del impuesto sobre sociedades igual al 50 % o al 100 % del valor de dichos servicios, cuando, con arreglo a una práctica administrativa, el primer Estado miembro no impone ninguna obligación equivalente si dichos servicios son realizados por prestadores establecidos en su territorio.

21 Con carácter preliminar, dado que la normativa controvertida en los litigios principales establece tanto la obligación de proporcionar determinada información a las autoridades tributarias como una sanción consistente en un impuesto directo en caso de incumplimiento de esta obligación, hay que precisar que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencia de 11 de junio de 2015, Berlington Hungary y otros, C-98/14, EU:C:2015:386, apartado 34 y jurisprudencia citada).

22 Procede recordar, en primer lugar, que el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre los Estados miembros que la puramente interna en un Estado miembro. El artículo 56 TFUE exige la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios impuesta por el hecho de que quien presta tales

servicios se encuentre establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúa la prestación (sentencia de 3 de marzo de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, apartado 25 y jurisprudencia citada).

23 Constituyen tales restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad. En cambio, la prohibición establecida en el artículo 56 TFUE no abarca las medidas cuyo único efecto sea generar costes adicionales para la prestación considerada y que afecten del mismo modo a la prestación de servicios entre Estados miembros y a la interna en un Estado miembro (sentencia de 3 de marzo de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, apartado 26 y jurisprudencia citada).

24 Además, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el artículo 56 TFUE confiere derechos no solo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios (sentencia de 30 de enero de 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, apartado 24 y jurisprudencia citada).

25 A la luz de esta jurisprudencia, debe considerarse que una normativa y una práctica administrativa que imponen una obligación de declaración sujeta a un régimen sancionador que establece una diferencia de trato entre prestadores de servicios en función de si estos están o no establecidos en Bélgica pueden dar lugar a que los servicios transfronterizos resulten menos atractivos que los servicios realizados por prestadores establecidos en Bélgica para los destinatarios de servicios establecidos en este Estado miembro y disuadirlos de contratar con prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros. Por lo tanto, tal normativa y tal práctica administrativa pueden constituir una restricción a la libre circulación de servicios, lo que, de hecho, ha reconocido el Gobierno belga en sus observaciones.

26 Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación del Gobierno belga de la que resulta que, con arreglo al artículo 219 del CIR 1992, la sanción derivada del incumplimiento de la obligación de declaración prevista en el artículo 57 de dicho Código no es aplicable cuando los pagos en cuestión constan en una declaración presentada por el beneficiario de dichos pagos a la Administración tributaria belga con arreglo al artículo 305 de dicho Código o en una declaración análoga en el extranjero, o cuando dicho beneficiario haya sido identificado de manera inequívoca a más tardar en el plazo de dos años y seis meses a contar desde el 1 de enero del ejercicio fiscal de que se trate.

27 En efecto, como se desprende, en esencia, de esta alegación, en esos casos la obligación de declaración a que se refiere el artículo 57 del CIR 1992 simplemente se sustituye por una obligación análoga, que no parece afectar de manera equivalente a las prestaciones de servicios puramente internas en Bélgica y puede obstaculizar o hacer menos interesante el ejercicio de la libre circulación de servicios entre los Estados miembros.

28 Por otro lado, en cuanto a la alegación del Gobierno belga de que las obligaciones de declaración contempladas en la normativa controvertida en los litigios principales se limitan a los elementos estrictamente necesarios para la identificación inequívoca de los pagos de que se trate, de la naturaleza de esos pagos y de su importe, y de que dicha información está, en principio, disponible en las cuentas del pagador sin que este se vea obligado a realizar indagaciones que puedan generar gastos administrativos sustanciales, de la jurisprudencia se desprende que

incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado FUE (sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 30 y jurisprudencia citada).

29 En segundo lugar, procede recordar que una diferencia de trato constitutiva de una restricción a la libre prestación de servicios puede admitirse, no obstante, si se justifica por razones imperiosas de interés general y siempre que, en ese caso, su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no exceda de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 3 de marzo de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, apartado 45 y jurisprudencia citada).

30 El órgano jurisdiccional remitente, pese a preguntarse si una eventual restricción podría estar justificada por razones imperiosas de interés general, no ha hecho ninguna precisión al respecto.

31 En sus observaciones, el Gobierno belga alega que la normativa controvertida en los litigios principales está justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. El objetivo de esta normativa es garantizar que los importes que el contratante de servicios deduce de su renta imponible se correspondan con los rendimientos declarados por el prestador de dichos servicios. Es cierto que, cuando este último está sujeto a la legislación contable belga y obligado a emitir una factura, la obligación del contratante de elaborar y presentar fichas individuales y declaraciones recapitulativas de dichos pagos duplicaría, en principio, las obligaciones que incumben al prestador del servicio, dado que los datos de la lista de clientes de este corresponden, en principio, a los que figuran en los documentos que el pagador debe preparar. El Gobierno belga expone que, por esta razón, existe, en tales situaciones, una tolerancia administrativa.

32 No obstante, el Gobierno belga alega que la obligación de declaración a cargo de los contratantes de servicios conserva toda su utilidad cuando los prestadores de servicios, pese a estar sujetos a la normativa contable de su Estado de establecimiento y a estar obligados a emitir una factura, no están establecidos en Bélgica. En tales casos, los pagos efectuados no están sujetos a tributación en Bélgica, en virtud de las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición de los beneficios de las empresas. La Administración tributaria belga «pasa el testigo» a la Administración tributaria del Estado miembro en el que está establecido el prestador de servicios, única facultada para controlar si efectivamente este ha declarado sus rendimientos. Se trata de un intercambio de información espontáneo y automático en el que participan todos los Estados miembros y algunos Estados terceros, y en el que la información que se comunica es la que figura en las fichas individuales.

33 El Gobierno belga considera que las fichas individuales y las declaraciones recapitulativas contempladas en el artículo 57 del CIR 1992 siguen siendo indispensables para permitir al Estado en el que está establecido el prestador de servicios llevar a cabo dicho control. Extender la tolerancia administrativa aplicable a los pagos efectuados por sociedades establecidas en Bélgica a prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros implicaría, a su juicio, renunciar a este intercambio de información y pondría en peligro la supervisión que dicho intercambio hace posible.

34 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha admitido que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios (sentencias de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 57, y de 3 de marzo de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, apartado 47 y jurisprudencia citada).

35 Aun así, como se ha señalado en el apartado 29 de la presente sentencia, es necesario que las medidas que restringen la libre prestación de servicios sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 10 de marzo de 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, apartado 24).

36 Por lo que respecta al carácter adecuado de una normativa como la controvertida en los litigios principales, procede recordar que, para garantizar la eficacia de los controles tributarios, que tienen por objeto luchar contra el fraude fiscal, un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que permitan la verificación, de forma clara y precisa, del importe de los gastos deducibles en dicho Estado en concepto de gastos profesionales (sentencia de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 44 y jurisprudencia citada). No hay ninguna razón para pronunciarse en otro sentido cuando se trate de prácticas que permitan tal verificación por otro Estado miembro.

37 Pues bien, como ha señalado el Gobierno belga, en esencia, en sus observaciones, la obligación impuesta a las sociedades establecidas en Bélgica de declarar los gastos vinculados a los servicios que han contratado con prestadores establecidos en otros Estados miembros puede ayudar a las autoridades tributarias de esos Estados miembros a verificar si los pagos realizados en concepto de retribución de dichos servicios efectivamente se han incluido en la renta imponible de sus beneficiarios.

38 En efecto, la transmisión por la Administración tributaria belga de información que figura en las fichas individuales a que se refiere el artículo 57 del CIR 1992, en relación con pagos que solo están sujetos a tributación en otro Estado miembro, a las autoridades tributarias de ese Estado miembro, puede permitir a estas autoridades ejercer un control sobre la declaración fiscal del prestador de servicios de que se trate.

39 Por lo que respecta a la cuestión de si una normativa como la controvertida en los litigios principales excede o no de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales, procede recordar, en primer término, que, para explicar la razón de ser de la tolerancia administrativa a la que se refiere el apartado 5 de la presente sentencia, el Gobierno belga ha alegado que, cuando el prestador de servicios está sujeto a la normativa contable belga y está obligado, en virtud de las disposiciones belgas en materia de IVA, a emitir una factura, la obligación de declaración a que se refiere el artículo 57 del CIR 1992 se solapa en gran medida con las obligaciones que corresponden a este prestador en virtud de dichas disposiciones. Como señala la Comisión Europea en sus observaciones, la referida tolerancia administrativa se basa, por tanto, en la premisa de que los prestadores de servicios sujetos a tales obligaciones contables y de facturación relativa al IVA en virtud de la legislación belga no presentan el mismo grado de riesgo de fraude fiscal que los prestadores que no están sujetos a dichas obligaciones.

40 A este respecto, procede señalar que, puesto que las normas que regulan la contabilidad de las empresas y las relativas al IVA han sido armonizadas dentro de la Unión Europea, los prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros están sujetos a obligaciones equiparables a las que corresponden a los prestadores de servicios establecidos en Bélgica. Además, de la normativa

controvertida en los litigios principales se desprende que la presentación de las fichas individuales y las declaraciones recapitulativas no resulta indispensable para que las autoridades tributarias belgas puedan verificar las declaraciones de los prestadores de servicios establecidos en Bélgica, puesto que están exentas de tal obligación cuando se cumplen los requisitos de aplicación de la tolerancia administrativa a que se refiere el apartado 5 de la presente sentencia. Por consiguiente, no puede considerarse que la información que figura en las fichas individuales sea indispensable para que las autoridades tributarias de los demás Estados miembros puedan verificar las declaraciones fiscales de los prestadores de servicios establecidos en sus territorios.

41 En segundo término, por lo que respecta a la alegación del Gobierno belga según la cual la obligación de declaración impuesta a las sociedades establecidas en Bélgica en relación con los servicios realizados por prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros es necesaria para mantener un intercambio de información espontáneo y automático entre todos los Estados miembros y algunos Estados terceros, procede señalar que dicho Gobierno no hace precisión alguna en cuanto a la base jurídica de tal intercambio.

42 Es cierto que tanto la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), como la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), que, a tenor de su artículo 28, derogó la Directiva 77/799 con efectos desde el 1 de enero de 2013, contemplaron la posibilidad de que las autoridades tributarias de los Estados miembros solicitaran información fiscal a las autoridades tributarias de otros Estados miembros y de que intercambiaran tal información entre ellas. Sin embargo, ninguna de estas Directivas impone a dichas autoridades la obligación de intercambiar de forma espontánea y automática información como la que es objeto de los litigios principales.

43 Además, el artículo 2 de la Directiva 77/799, en relación con el artículo 1 de la misma Directiva, permitía a las autoridades tributarias de un Estado miembro solicitar a las autoridades tributarias de otro Estado miembro que le fuera comunicada toda la información necesaria para practicar correctamente la liquidación de los impuestos sobre la renta, incluido el impuesto sobre sociedades, en relación con un caso concreto, y obligaba a las autoridades mencionadas a efectuar, si procedía, las comprobaciones necesarias para obtener esa información. Obligaciones equivalentes figuran en los artículos 1, 5 y 6 de la Directiva 2011/16. De ello se deduce que, aun cuando no exista intercambio de información espontánea y automática, las autoridades tributarias de los Estados miembros están en condiciones de obtener, en el marco de las comprobaciones relativas a un determinado contribuyente, toda la información necesaria para poder practicar correctamente la liquidación de los impuestos de que se trate.

44 En tercer término, procede recordar, en cualquier caso, que la normativa controvertida en los litigios principales viene acompañada de una sanción, denominada «gravamen específico», consistente en incrementar el impuesto sobre sociedades, en función de las circunstancias, en un importe igual al 50 % o al 100 % de las cantidades facturadas por los prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros.

45 Según el Gobierno belga, el objetivo de esta sanción no consiste en castigar el incumplimiento de las formalidades declarativas a que se refiere el artículo 57 del CIR 1992, sino en evitar tal incumplimiento neutralizando la ventaja fiscal que el contratante y el prestador de servicios podrían obtener de él.

46 Pues bien, de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente y confirmada por el Gobierno belga se desprende que dicha sanción se impone en todos los casos en los que una sociedad belga haya incumplido la obligación de declaración establecida en la normativa controvertida en los litigios principales sin haberse acogido a las opciones, descritas en el apartado 26 de la presente sentencia, que permiten evitar dicha sanción. Aun suponiendo que, como alega el Gobierno belga, el pagador quede exento de esta obligación cuando el importe de los pagos no exceda de 125 euros, es evidente que, a reserva de este umbral *de minimis*, dicha sanción es exigible aunque el prestador haya declarado efectivamente, en el Estado miembro en el que esté establecido, los rendimientos que haya obtenido de fuentes belgas en retribución por sus servicios. Por lo tanto, se impone la sanción incluso cuando el contratante de los servicios o el prestador de estos no hayan omitido declarar ningún ingreso sujeto al impuesto mediante el incumplimiento de la obligación de declaración.

47 Pues bien, aunque los Estados miembros son libres de sancionar el incumplimiento de las obligaciones administrativas que ellos mismos imponen, siempre que las sanciones sean proporcionadas al objetivo perseguido, una sanción consistente en un incremento del impuesto por un importe que puede suponer el 50 % o incluso el 100 % del valor de los servicios de que se trate, aun cuando no exista ninguna omisión de declaración tributaria, excede de lo que es necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales. El carácter desproporcionado de esta sanción resulta aún más flagrante cuando, gracias a la tolerancia administrativa mencionada en el apartado 5 de la presente sentencia, una prestación de servicios puramente interna en Bélgica no lleva aparejada sanción alguna, incluso cuando el prestador de servicios no declare el pago recibido.

48 De ello se sigue que la restricción mencionada en el apartado 25 de la presente sentencia tampoco puede justificarse en virtud de la lucha contra el fraude fiscal, a la que las demandantes en los litigios principales y la Comisión han hecho referencia en sus observaciones. Este objetivo constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartado 45 y jurisprudencia citada). En los presentes asuntos, es cierto que la normativa controvertida puede contribuir a disuadir el fraude fiscal, habida cuenta de la sanción expuesta en el apartado 44 de la presente sentencia. Sin embargo, dado que esa sanción es aplicable aun cuando no exista fraude fiscal, como se ha explicado en el apartado 46 de la presente sentencia, tal sanción excede de lo necesario para alcanzar ese objetivo.

49 Habida cuenta de 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 que obliga a toda sociedad establecida en el territorio de ese Estado miembro a presentar a la Administración tributaria declaraciones relativas a los pagos realizados en concepto de retribución por servicios contratados con prestadores establecidos en otro Estado miembro, en el que estos últimos están sujetos a la normativa en materia de contabilidad de las empresas y a la obligación de emitir facturas de conformidad con la normativa relativa al IVA, so pena de un incremento del impuesto sobre sociedades igual al 50 % o al 100 % del valor de dichos servicios, cuando, con arreglo a una práctica administrativa, el primer Estado miembro no impone ninguna obligación equivalente si dichos servicios son realizados por prestadores establecidos en su territorio.

Costas

50 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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 que obliga a toda sociedad establecida en el territorio de ese Estado miembro a presentar a la Administración tributaria declaraciones relativas a los pagos realizados en concepto de retribución por servicios contratados con prestadores establecidos en otro Estado miembro en el que estos últimos están sujetos a la normativa en materia de contabilidad de las empresas y a la obligación de emitir facturas de conformidad con la normativa relativa al impuesto sobre el valor añadido, so pena de un incremento del impuesto sobre sociedades igual al 50 % o al 100 % del valor de dichos servicios, cuando, con arreglo a una práctica administrativa, el primer Estado miembro no impone ninguna obligación equivalente si dichos servicios son realizados por prestadores establecidos en su territorio.

Firmas