Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

24 de fevereiro de 2022 *

«Reenvio prejudicial — Livre prestação de serviços — Artigo 56.º TFUE — Restrições — Legislação fiscal — Imposto sobre as sociedades — Obrigação que incumbe aos adquirentes de serviços de elaborar e transmitir à Administração Fiscal documentos comprovativos relativos aos montantes faturados por prestadores de serviços estabelecidos noutro Estado-Membro — Inexistência dessa obrigação no caso de prestações de serviços puramente internas — Justificação — Eficácia dos controlos fiscais — Proporcionalidade»

Nos processos apensos C-52/21 e C-53/21,

que têm por objeto dois pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica), por Decisões de 4 de dezembro de 2020, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 28 de janeiro de 2021, nos processos

Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL

contra

État belge (C-52/21),

e

Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL

contra

État belge (C-53/21),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: I. Ziemele, presidente da Sexta Secção, exercendo funções de presidente da Sétima Secção, P. G. Xuereb (relator) e A. Kumin, juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

* Língua do processo: francês.

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL e da Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL, por P. Destrée, avocat,

– em representação do Governo belga, por S. Baeyens, J.-C. Halleux e C. Pochet, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e V. Uher, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação do artigo 56.º TFUE.

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem, o primeiro, a Pharmacie populaire — La Sauvegarde SCRL (a seguir «Pharmacie populaire») (processo C-52/21) e, o segundo, a Pharma Santé — Réseau Solidaris SCRL (a seguir «Pharma Santé») (processo C-53/21) ao État belge (Estado belga) a respeito das condições a que está sujeita, segundo o direito fiscal deste Estado-Membro, a dedução, do rendimento tributável das sociedades estabelecidas na Bélgica, das despesas relacionadas com a aquisição de serviços aos prestadores estabelecidos noutro Estado-Membro.

Direito belga

3 O artigo 57.º do code des impôts sur les revenus (Código do Imposto sobre os Rendimentos, a seguir «CIR de 1992»), na versão aplicável aos litígios nos processos principais, tem a seguinte redação:

«As despesas seguintes só são consideradas despesas profissionais se forem comprovadas mediante apresentação de fichas individuais e de uma declaração recapitulativa elaboradas sob a forma e prazos determinados pelo Rei:

1.º comissões, corretagens, abatimentos comerciais ou outros, salários ou honorários ocasionais ou não, gratificações, retribuições ou vantagens de qualquer natureza que para os beneficiários constituam rendimentos profissionais tributáveis ou não na Bélgica, com exclusão das remunerações referidas no artigo 30.º, n.º 3;

[…]»

4 O artigo 219.º do CIR de 1992, na versão aplicável aos processos principais, dispõe:

«É criada uma cotização distinta em razão das despesas referidas no [artigo] 57.º […] que não sejam comprovadas mediante apresentação de fichas individuais e de uma declaração recapitulativa […]

Esta cotização é igual a 100 [%] dessas despesas […], salvo se se puder demonstrar que o seu beneficiário […] é uma pessoa coletiva […], caso em que a taxa é fixada em 50 [%].

[…]

Esta cotização não é aplicável se o contribuinte demonstrar que o montante das despesas, referidas no artigo 57.º, […] está incluído numa declaração apresentada pelo beneficiário em conformidade com o artigo 305.º [do CIR de 1992] ou numa declaração análoga apresentada pelo beneficiário no estrangeiro.

Quando o montante das despesas referidas no artigo 57.º […] não estiver incluído numa declaração apresentada em conformidade com o artigo 305.º [do CIR de 1992] ou numa declaração análoga apresentada pelo beneficiário no estrangeiro, a cotização distinta não é aplicável ao contribuinte se o beneficiário tiver sido inequivocamente identificado o mais tardar no prazo de 2 anos e 6 meses a partir do dia 1 de janeiro do exercício fiscal em causa.»

5 Segundo uma prática dita de «tolerância administrativa», evocada nomeadamente no n.º 57/62 do comentário administrativo ao CIR de 1992 e na Circular n.º Ci.RH.243/581.810 (AFER n.º 7/2009) de 19 de fevereiro de 2009, os contribuintes estão dispensados da exigência de apresentação de tais fichas individuais e declarações recapitulativas quando estejam preenchidas duas condições. Por um lado, no período em causa nos processos principais, os destinatários dos pagamentos em causa devem ser pessoas sujeitas à «loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises [Lei de 17 de julho de 1975, Relativa à Contabilidade e às Contas Anuais das Empresas]», devendo esta referência ser agora entendida, na sequência da revogação desta lei em 2014, como uma referência às obrigações contabilísticas das empresas previstas no livro III, título 3, capítulo 2, do code de droit économique (Código de Direito Económico) belga. Por outro lado, os pagamentos em causa devem ser feitos como retribuição de operações que não estão isentas da obrigação de faturar segundo a regulamentação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Litígios nos processos principais e questão prejudicial

6 As recorrentes nos processos principais, a Pharmacie populaire e a Pharma Santé, duas sociedades com sede na Bélgica, comercializam produtos farmacêuticos.

7 Estas duas sociedades confiaram contratualmente à LAD Sàrl (a seguir «LAD»), uma sociedade com sede no Luxemburgo, a missão de efetuar rondas de transporte de medicamentos.

8 Em 2010, 2011 e 2012, a LAD faturou à Pharmacie populaire despesas de ronda no valor, respetivamente, de 20 846,20 euros, 22 788,88 euros e 16 723,44 euros. As despesas de ronda faturadas pela LAD à Pharma Santé, em 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, ascenderam, respetivamente, a 32 516,23 euros, 22 653,95 euros, 25 468,33 euros, 27 197,78 euros e 16 383,40 euros.

9 Estes factos deram origem a processos penais contra a Pharmacie populaire e a Pharma Santé, que foram absolvidas por Sentenças do tribunal correctionnel de Liège (Tribunal Correcional de Liège, Bélgica) de 28 de fevereiro de 2019. Segundo essas sentenças, que transitaram em julgado, nenhum elemento dos processos demonstrava que as prestações fornecidas às recorrentes nos processos principais não correspondiam à realidade e que os preços indicados por estas não correspondiam aos preços realmente pagos. Além disso, nenhum elemento dos processos punha em causa a existência real da LAD.

10 Como as recorrentes nos processos principais não emitiram fichas individuais ou declarações recapitulativas relativas a essas despesas em conformidade com o artigo 57.º do CIR de 1992, a Administração Fiscal belga enviou-lhes avisos de retificação, respetivamente, em 20 de agosto e 4 de novembro de 2015, informando-as da sua intenção de sujeitar os montantes em questão à cotização distinta prevista no artigo 219.º do CIR de 1992.

11 As recorrentes nos processos principais alegaram que fizeram os pagamentos em causa de boa-fé, em contrapartida de prestações realmente efetuadas, e que, na medida em que o beneficiário era uma sociedade luxemburguesa sujeita a contabilidade obrigatória, não havia que elaborar fichas individuais.

12 Por decisões dirigidas às recorrentes nos processos principais, respetivamente, em 23 de novembro e 11 de dezembro de 2015, a Administração Fiscal belga manteve a sua posição, especificando, nomeadamente, que estas últimas não tinham demonstrado que os pagamentos em causa estavam incluídos numa declaração apresentada pelo beneficiário desses pagamentos em conformidade com o artigo 305.º do CIR de 1992 ou numa declaração análoga apresentada por esse beneficiário no estrangeiro. Por conseguinte, os montantes em questão foram sujeitos à cotização distinta prevista no artigo 219.º do CIR de 1992.

13 Em 26 de maio de 2016, ambas as recorrentes nos processos principais apresentaram reclamação contra essas decisões. Por Decisões de 7 de novembro de 2016, a Administração Fiscal belga indeferiu as reclamações.

14 Por petições apresentadas, respetivamente, em 27 de janeiro e 30 de janeiro de 2017, as recorrentes nos processos principais impugnaram essas decisões no tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primeira Instância de Liège, Bélgica). As ações foram julgadas improcedentes por dois Acórdãos proferidos em 25 de outubro.

15 As recorrentes interpuseram recurso desses acórdãos para o órgão jurisdicional de reenvio, a cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica).

16 O órgão jurisdicional de reenvio observa que a tolerância administrativa, referida no n.º 5 do presente acórdão, não se aplica aos pagamentos feitos em contrapartida de serviços prestados por sociedades como a LAD, que têm a sua sede noutro Estado-Membro e não dispõem de estabelecimento estável na Bélgica.

17 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que, por conjugação do artigo 219.º do CIR de 1992 com a tolerância administrativa, a obrigação de elaborar fichas individuais e uma declaração recapitulativa para evitar a aplicação da cotização distinta impõe-se aos adquirentes de serviços prestados por sociedades não residentes e implica um encargo administrativo adicional que não é exigido aos adquirentes dos mesmos serviços fornecidos por um prestador residente sujeito à legislação belga relativa à contabilidade e às contas anuais das empresas. Por conseguinte, tal obrigação pode tornar os serviços transfronteiriços menos atrativos do que os serviços fornecidos por prestadores de serviços residentes e, assim, dissuadir os adquirentes de recorrerem a prestadores de serviços estabelecidos noutros Estados-Membros. Esta situação pode, deste modo, ser qualificada de restrição à livre prestação de serviços, em princípio proibida pelo artigo 56.º TFUE.

18 Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio considera que se impõe interrogar o Tribunal de Justiça para determinar se a regulamentação belga em causa constitui uma restrição à livre circulação de serviços e se, sendo caso disso, essa restrição pode ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

19 Nestas circunstâncias, a cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 56.º do [TFUE] ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação, ou a uma prática nacional, por força da qual as sociedades estabelecidas num primeiro Estado-Membro que recorrem a serviços de sociedades estabelecidas num segundo Estado-Membro são obrigadas, a fim de evitar a fixação de uma quota do imposto sobre as sociedades igual a 100 % ou a 50 % das quantias faturadas por estas últimas, a elaborar e a transmitir à Administração Fiscal fichas e resumos recapitulativos relativos a essas despesas ao passo que, se recorrerem a serviços de sociedades residentes, não estão sujeitas a essa obrigação para evitar a constituição da referida quota?»

Quanto à questão prejudicial

20 Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que obriga qualquer sociedade estabelecida no território desse primeiro Estado-Membro a transmitir à Administração Fiscal declarações relativas aos pagamentos feitos como retribuição de serviços adquiridos a prestadores estabelecidos noutro Estado-Membro, no qual estes últimos estão sujeitos tanto à regulamentação em matéria de contabilidade das empresas como à obrigação de emitir faturas em conformidade com a regulamentação relativa ao IVA, sob pena de um acréscimo ao imposto sobre as sociedades igual a 50 % ou 100 % do valor desses serviços, ao passo que, em conformidade com uma prática administrativa, o referido primeiro Estado-Membro não impõe uma obrigação equivalente quando esses serviços são fornecidos por prestadores estabelecidos no seu território.

21 A título preliminar, uma vez que a regulamentação em causa nos processos principais prevê tanto uma obrigação de fornecer determinadas informações às autoridades fiscais como uma sanção sob a forma de imposto direto, em caso de incumprimento dessa obrigação, importa precisar que, embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito da União, nomeadamente das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE (Acórdão de 11 de junho de 2015, Berlington Hungary e o., C-98/14, EU:C:2015:386, n.º 34 e jurisprudência referida).

22 Em primeiro lugar, importa recordar que o artigo 56.º TFUE se opõe à aplicação de qualquer regulamentação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna num Estado-Membro. Com efeito, o artigo 56.º TFUE exige a supressão de qualquer restrição à livre prestação de serviços, imposta pelo facto de o prestador estar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele onde a prestação é efetuada (Acórdão de 3 de março de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, n.º 25 e jurisprudência referida).

23 Constituem tais restrições à livre prestação de serviços as medidas nacionais que proíbam, perturbem ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade. Em contrapartida, não são visadas pela proibição prevista no artigo 56.º TFUE medidas cujo único efeito é o de gerar custos suplementares para a prestação em causa e que afetam da mesma maneira a prestação de serviços entre os Estados-Membros e a prestação de serviços interna de um Estado-Membro (Acórdão de 3 de março de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, n.º 26 e jurisprudência referida).

24 Além disso, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 56.º TFUE confere direitos não apenas ao próprio prestador de serviços mas também ao destinatário dos referidos serviços (Acórdão de 30 de janeiro de 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, n.º 24 e jurisprudência referida).

25 À luz desta jurisprudência, há que concluir que a regulamentação e a prática administrativa que impõem uma obrigação declarativa acompanhada de um regime sancionatório que institui uma diferença de tratamento entre prestadores de serviços, consoante estejam ou não estabelecidos na Bélgica, devem ser consideradas suscetíveis de tornar os serviços transfronteiriços menos atrativos para os destinatários de serviços estabelecidos na Bélgica do que os serviços fornecidos por prestadores estabelecidos no referido Estado-Membro e dissuadir os referidos destinatários de recorrerem a prestadores de serviços estabelecidos noutros Estados-Membros. Por conseguinte, tal regulamentação e prática administrativa são suscetíveis de constituir uma restrição à livre circulação de serviços, o que, aliás, o Governo belga reconheceu nas suas observações.

26 Esta conclusão não é posta em causa pela argumentação do Governo belga da qual resulta que, em conformidade com o artigo 219.º do CIR de 1992, a sanção no caso de violação da obrigação declarativa prevista no artigo 57.º deste código não é aplicável quando os pagamentos em causa estão incluídos numa declaração feita pelo beneficiário desses pagamentos à Administração Fiscal belga em conformidade com o artigo 305.º do referido código ou numa declaração análoga no estrangeiro, ou quando esse beneficiário tenha sido inequivocamente identificado, o mais tardar no prazo de dois anos e seis meses a partir do dia 1 de janeiro do exercício fiscal em questão.

27 Com efeito, como resulta, em substância, dessa argumentação, nestes casos, a obrigação declarativa prevista no artigo 57.º do CIR de 1992 é simplesmente substituída por uma obrigação análoga, que não parece afetar de modo equivalente as prestações de serviços puramente internas na Bélgica e é igualmente suscetível de perturbar ou tornar menos atrativo o exercício da liberdade de circulação de serviços entre os Estados-Membros.

28 Por outro lado, no que se refere ao argumento do Governo belga de que as obrigações declarativas previstas na regulamentação em causa nos processos principais se limitam aos elementos estritamente necessários à identificação inequívoca dos pagamentos em causa, bem como à natureza dos pagamentos e seu montante, e que essas informações são, em princípio, acessíveis nas contas do ordenante, sem que este esteja sujeito a pesquisas suscetíveis de gerar custos administrativos substanciais, resulta da jurisprudência que mesmo uma restrição de pequeno impacto ou de menor importância a uma liberdade fundamental é proibida pelo Tratado FUE (Acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 30 e jurisprudência referida).

29 Em segundo lugar, importa recordar que uma diferença de tratamento constitutiva de uma restrição à livre prestação de serviços pode, não obstante, ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral e desde que, nesse caso, a sua aplicação seja adequada para garantir a realização do objetivo prosseguido e não exceda o necessário para o alcançar (Acórdão de 3 de março de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, n.º 45 e jurisprudência referida).

30 Embora se interrogue sobre a questão de saber se uma eventual restrição pode ser justificada por tais razões imperiosas de interesse geral, o órgão jurisdicional de reenvio não prestou esclarecimentos a este respeito.

31 Nas suas observações, o Governo belga alegou que a regulamentação em causa nos processos principais se justifica pela necessidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais. O objetivo desta regulamentação é assegurar que os montantes que o adquirente de serviços deduz do seu rendimento tributável correspondem aos rendimentos declarados pelo prestador desses serviços. É certo que, quando este último está sujeito à legislação contabilística belga e é obrigado a emitir uma fatura, a obrigação de o adquirente elaborar e apresentar fichas individuais e declarações recapitulativas desses pagamentos constitui, em princípio, uma duplicação das obrigações que incumbem ao prestador de serviços, uma vez que os dados da clientela deste último correspondem, em princípio, aos que figuram nos documentos a elaborar pelo ordenante. O Governo belga afirma que é por esta razão que em tais situações há uma tolerância administrativa.

32 O Governo belga alega, porém, que a obrigação declarativa que incumbe aos adquirentes de serviços mantém toda a utilidade quando os prestadores de serviços, embora sujeitos à legislação contabilística do respetivo Estado de estabelecimento e obrigados a emitir uma fatura, não estão estabelecidos na Bélgica. Nesses casos, os pagamentos efetuados não são tributáveis na Bélgica, por força das disposições das convenções destinadas a evitar a dupla tributação, relativas aos lucros das empresas. A Administração Fiscal belga «passa o testemunho» à Administração Fiscal do Estado-Membro onde o prestador dos serviços está estabelecido, que tem competência exclusiva para verificar se este último declarou efetivamente os seus rendimentos. Trata-se de uma troca de informações espontânea e automática em que participam todos os Estados-Membros e vários Estados terceiros, sendo as informações assim comunicadas as que constam das fichas individuais.

33 O Governo belga considera que as fichas individuais e as declarações recapitulativas referidas no artigo 57.º do CIR de 1992 continuam a ser indispensáveis para permitir ao Estado de estabelecimento do prestador de serviços proceder a esse controlo. Alargar a tolerância administrativa aplicável aos pagamentos efetuados por sociedades estabelecidas na Bélgica a prestadores de serviços estabelecidos noutros Estados-Membros implicaria renunciar a essa troca de informações e poria em causa a supervisão que essa troca possibilita.

34 A este respeito, resulta da jurisprudência que a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral suscetível de justificar uma restrição à livre prestação de serviços (Acórdãos de 25 de julho de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, n.º 57, e de 3 de março de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, n.º 47 e jurisprudência referida).

35 Impõe-se ainda, como foi salientado no n.º 29 do presente acórdão, que as medidas que restringem a livre prestação de serviços sejam adequadas para garantir a realização do objetivo que prosseguem e não excedam o necessário para o alcançar (Acórdão de 10 de março de 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, n.º 24).

36 No que respeita à adequação de uma regulamentação como a que está em causa nos processos principais, importa recordar que, com a finalidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais, que visam lutar contra a fraude fiscal, um Estado-Membro pode aplicar medidas que permitam a verificação, de maneira clara e precisa, do montante das despesas dedutíveis nesse Estado como

despesas profissionais (Acórdão de 5 de julho de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, n.º 44 e jurisprudência referida). Não há razão para julgar diferentemente no que se refere a medidas que permitem essa verificação por outro Estado-Membro.

37 Ora, como o Governo belga salientou, em substância, nas suas observações, a obrigação imposta às sociedades estabelecidas na Bélgica de declararem as despesas associadas aos serviços adquiridos a prestadores estabelecidos noutros Estados-Membros é suscetível de ajudar as autoridades fiscais desses Estados-Membros a verificarem se os pagamentos efetuados como retribuição desses serviços integram efetivamente os rendimentos tributáveis dos seus beneficiários.

38 Com efeito, a transmissão pela Administração Fiscal belga das informações que constam das fichas individuais referidas no artigo 57.º do CIR de 1992, relativas a pagamentos que apenas são tributáveis noutro Estado-Membro, às autoridades fiscais desse Estado-Membro pode permitir-lhes controlar a declaração fiscal do prestador de serviços em causa.

39 Quanto à questão de saber se uma regulamentação como a que está em causa nos processos principais excede o que é necessário para alcançar o objetivo de assegurar a eficácia dos controlos fiscais, importa recordar, em primeiro lugar, que, para explicar a razão de ser da tolerância administrativa referida no n.º 5 do presente acórdão, o Governo belga alegou que, quando o prestador de serviços está sujeito à regulamentação contabilística belga e obrigado, por força da regulamentação belga em matéria de IVA, a emitir uma fatura, a obrigação declarativa prevista no artigo 57.º do CIR de 1992 constitui, em grande medida, uma duplicação das obrigações que incumbem a esse prestador nos termos dessas regulamentações. Como a Comissão Europeia salientou nas suas observações, a tolerância administrativa em causa assenta, portanto, na premissa de que os prestadores de serviços sujeitos a essas obrigações contabilísticas e de faturação relativa ao IVA, previstas no direito belga, não representam o mesmo grau de risco de fraude fiscal que os prestadores que não estão sujeitos às referidas obrigações.

40 A este respeito, cumpre salientar que, dado que as normas que regem a contabilidade das empresas e as relativas ao IVA foram harmonizadas na União Europeia, os prestadores de serviços estabelecidos noutros Estados-Membros estão sujeitos a obrigações comparáveis às que incumbem aos prestadores de serviços estabelecidos na Bélgica. Além disso, resulta da regulamentação em causa nos processos principais que a elaboração das fichas individuais e das declarações recapitulativas não pode ser considerada necessária para permitir às autoridades fiscais belgas verificar as declarações dos prestadores de serviços estabelecidos na Bélgica, uma vez que estas estão dispensadas dessa verificação quando estão preenchidas as condições de aplicação da tolerância administrativa referida no n.º 5 do presente acórdão. Assim, não se pode considerar que as informações que figuram nas fichas individuais sejam indispensáveis às autoridades fiscais dos outros Estados-Membros para a verificação das declarações fiscais dos prestadores de serviços estabelecidos nos seus territórios.

41 Em segundo lugar, quanto ao argumento do Governo belga de que a obrigação declarativa imposta às sociedades estabelecidas na Bélgica para os serviços fornecidos por prestadores de serviços estabelecidos noutros Estados-Membros é necessária para manter uma troca de informações espontânea e automática, em que participam todos os Estados-Membros e vários Estados terceiros, há que salientar que este Governo não presta nenhuns esclarecimentos sobre a base jurídica dessa troca.

42 É certo que tanto a Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos (JO 1977, L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), como a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1; retificação no JO 2013, L 162, p. 15), que, nos termos do seu artigo 28.º, revogou a Diretiva 77/799 com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2013, previram a possibilidade de as autoridades fiscais dos Estados-Membros solicitarem informações fiscais às autoridades fiscais de outros Estados-Membros e trocarem essas informações com essas autoridades. Todavia, nenhuma destas diretivas prevê a obrigação de essas autoridades trocarem espontânea e automaticamente informações como as que são objeto dos processos principais.

43 Além disso, o artigo 2.º da Diretiva 77/799, lido em conjugação com o seu artigo 1.º, permitia às autoridades fiscais de um Estado-Membro solicitar às autoridades fiscais de outro Estado-Membro que lhe comunicassem todas as informações que lhes permitissem o estabelecimento correto dos impostos sobre o rendimento, incluindo o imposto sobre as sociedades, no que se referia a um caso especial, e obrigava essas autoridades a promover, se fosse caso disso, as diligências necessárias à obtenção das referidas informações. Nos artigos 1.º, 5.º e 6.º da Diretiva 2011/16 figuram obrigações correspondentes. Daqui resulta que, mesmo na falta de uma troca de informações espontânea e automática, as autoridades fiscais dos Estados-Membros podem, no âmbito de investigações sobre um determinado contribuinte, obter todas as informações de que precisem para o estabelecimento correto dos impostos em causa.

44 Em terceiro lugar, e em todo o caso, há que recordar que a regulamentação em causa nos processos principais é acompanhada de uma sanção, designada de «cotização distinta», que consiste em aumentar o imposto sobre as sociedades num montante igual, consoante as circunstâncias, a 50 % ou a 100 % dos montantes faturados pelos prestadores de serviços estabelecidos noutros Estados-Membros.

45 Segundo o Governo belga, o objetivo desta sanção não consiste em penalizar o incumprimento das formalidades declarativas previstas no artigo 57.º do CIR de 1992, mas em dissuadi-lo, neutralizando o benefício fiscal que o adquirente e o prestador de serviços possam retirar do mesmo.

46 Ora, resulta das informações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, e confirmadas pelo Governo belga, que a referida sanção é aplicada em todos os casos em que uma sociedade belga não cumpra a obrigação declarativa prevista na regulamentação em causa nos processos principais, sem fazer uso das possibilidades, descritas no n.º 26 do presente acórdão, que permitem evitar essa sanção. Mesmo admitindo que, como alegou o Governo belga, o ordenante esteja dispensado desta obrigação quando o montante dos pagamentos não exceda 125 euros, é evidente que, sem prejuízo deste limite *de minimis*, a referida sanção é exigível mesmo quando o prestador tenha efetivamente declarado, no Estado-Membro onde está estabelecido, os rendimentos de fontes belgas como retribuição dos seus serviços. Por conseguinte, a sanção é aplicável mesmo quando o incumprimento da obrigação declarativa não subtraia nenhum rendimento ao imposto, seja pelo adquirente seja pelo prestador dos serviços em questão.

47 Ora, embora os Estados-Membros possam punir o incumprimento das obrigações administrativas que impõem, desde que essas sanções sejam proporcionais ao objetivo prosseguido, a sanção que consista num acréscimo ao imposto num montante que pode representar 50 %, ou mesmo 100 %, do valor dos serviços em causa, mesmo na falta de subtração ao imposto, excede o necessário para assegurar a eficácia dos controlos fiscais. A desproporcionalidade desta sanção afigura-se tanto

mais flagrante quanto, graças à tolerância administrativa referida no n.º 5 do presente acórdão, a prestação de serviço puramente interna da Bélgica não é suscetível de dar lugar à sanção, mesmo que o prestador de serviços não tenha declarado o pagamento recebido.

48 Conclui-se que a restrição referida no n.º 25 do presente acórdão também não pode ser justificada no âmbito da luta contra a fraude fiscal, evocada pelas recorrentes nos processos principais e pela Comissão nas suas observações. Este objetivo constitui uma razão imperiosa de interesse geral suscetível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado FUE (v., neste sentido, Acórdão de 11 de junho de 2009, X e Passenheim-van Schoot, C-155/08 e C-157/08, EU:C:2009:368, n.º 45 e jurisprudência referida). No presente caso, é verdade que a regulamentação em causa pode contribuir para dissuadir a fraude fiscal, graças à sanção referida no n.º 44 do presente acórdão. Contudo, como esta sanção é aplicável mesmo não havendo fraude fiscal, como foi assinalado no n.º 46 do presente acórdão, excede o necessário para alcançar este objetivo.

49 Tendo em conta as considerações anteriores, há que responder à questão submetida que o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que obriga qualquer sociedade estabelecida no território desse primeiro Estado-Membro a transmitir à Administração Fiscal declarações relativas aos pagamentos feitos como retribuição de serviços adquiridos a prestadores estabelecidos noutro Estado-Membro, no qual estes últimos estão sujeitos à regulamentação em matéria de contabilidade das empresas e à obrigação de emitir faturas em conformidade com a regulamentação relativa ao IVA, sob pena de um acréscimo ao imposto sobre as sociedades igual a 50 % ou 100 % do valor desses serviços, ao passo que, em conformidade com uma prática administrativa, o referido primeiro Estado-Membro não impõe uma obrigação equivalente quando esses serviços são fornecidos por prestadores estabelecidos no seu território.

Quanto às despesas

50 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

O artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que obriga qualquer sociedade estabelecida no território desse primeiro Estado-Membro a transmitir à Administração Fiscal declarações relativas aos pagamentos feitos como retribuição de serviços adquiridos a prestadores estabelecidos noutro Estado-Membro, no qual estes últimos estão sujeitos à regulamentação em matéria de contabilidade das empresas e à obrigação de emitir faturas em conformidade com a regulamentação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, sob pena de um acréscimo ao imposto sobre as sociedades igual a 50 % ou 100 % do valor desses serviços, ao passo que, em conformidade com uma prática administrativa, o referido primeiro Estado-Membro não impõe uma obrigação equivalente quando esses serviços são fornecidos por prestadores estabelecidos no seu território.

Assinaturas