HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

24 februarie 2022 *

„Trimitere preliminară – Libera prestare a serviciilor – Articolul 56 TFUE – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Obligația cumpărătorilor de servicii de a întocmi și de a transmite administrației fiscale documente justificative referitoare la sumele facturate de prestatori de servicii stabiliți într-un alt stat membru – Absența unei astfel de obligații în ceea ce privește prestările de servicii pur interne – Justificare – Eficacitatea controalelor fiscale – Proporționalitate”

În cauzele conexate C-52/21 și C-53/21,

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de cour d’appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia), prin deciziile din 4 decembrie 2020, primite de Curte la 28 ianuarie 2021, în procedurile

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

împotriva

État belge (C-52/21),

și

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

împotriva

État belge (C-53/21),

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna I. Ziemele, președinta Camerei a șasea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șaptea, și domnii P. G. Xuereb (raportor) și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

* Limba de procedură: franceza.

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL și Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, de P. Destrée, avocat;

– pentru guvernul belgian, de S. Baeyens, J.-C. Halleux și C. Pochet, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels și V. Uher, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 56 TFUE.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii, primul între Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (denumită în continuare „Pharmacie populaire”) (cauza C-52/21) și al doilea între Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (denumită în continuare „Pharma Santé”) (cauza C-53/21), pe de o parte, și État belge (statul belgian), pe de altă parte, cu privire la condițiile cărora le este supusă, potrivit dreptului fiscal al acestui stat membru, deducerea, din venitul impozabil al societăților stabilite în Belgia, a cheltuielilor legate de achiziționarea de servicii de la prestatori stabiliți într-un alt stat membru.

Dreptul belgian

3 Articolul 57 din code des impôts sur les revenus (Codul impozitelor pe venit, denumit în continuare „CIR 1992”), în versiunea aplicabilă litigiilor principale, are următorul cuprins:

„Următoarele cheltuieli sunt considerate cheltuieli profesionale numai în cazul în care sunt justificate prin prezentarea unor fișe individuale și a unui extras recapitulativ întocmite în formele și în termenele stabilite de Rege:

1° comisioane, comisioane de intermediere, reduceri comerciale sau altele, remunerații și onorarii indiferent dacă sunt sau nu ocazionale, stimulente, retribuții sau avantaje de orice natură care constituie pentru beneficiari venituri profesionale impozabile sau neimpozabile în Belgia, cu excluderea remunerațiilor prevăzute la articolul 30 punctul 3°;

[…]”

4 Articolul 219 din CIR 1992, în versiunea aplicabilă litigiilor principale, prevede:

„O contribuție distinctă se stabilește pentru cheltuielile prevăzute la [articolul] 57 […] care nu sunt justificate prin prezentarea unei fișe individuale și a unui extras recapitulativ […]

Această contribuție este egală cu 100 [%] din cheltuielile respective […], cu excepția cazului în care se poate demonstra că beneficiarul acestor cheltuieli […] este o persoană juridică […], caz în care cota este stabilită la 50 [%].

[…]

Această contribuție nu este aplicabilă în cazul în care contribuabilul demonstrează că valoarea cheltuielilor prevăzute la articolul 57, […] este cuprinsă într-o declarație depusă de beneficiar în conformitate cu articolul 305 [din CIR 1992] sau într-o declarație analogă depusă de beneficiar în străinătate.

În cazul în care valoarea cheltuielilor prevăzute la articolul 57 […] nu este inclusă într-o declarație depusă în conformitate cu articolul 305 [din CIR 1992] sau într-o declarație analogă depusă în străinătate de beneficiar, contribuția separată nu se aplică contribuabilului dacă beneficiarul a fost identificat în mod univoc în termen de cel mult 2 ani și 6 luni de la data de 1 ianuarie a exercițiului fiscal respectiv."

5 Potrivit unei practici așa-numite de „toleranță administrativă", evocată printre altele la nr. 57/62 din comentariul administrativ al CIR 1992 și în Circulara nr. Ci.RH.243/581.810 (AFER nr. 7/2009) din 19 februarie 2009, contribuabilii sunt scutiți de cerința de a prezenta astfel de fișe individuale și astfel de extrase recapitulative atunci când sunt îndeplinite două condiții. Pe de o parte, în perioada în discuție în litigiile principale, destinatarii plăților în cauză trebuie să fie persoane supuse „loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises" (Legea din 17 iulie 1975 privind contabilitatea și conturile anuale ale întreprinderilor), această referire trebuind să fie înțeleasă în prezent, în urma abrogării acestei legi în anul 2014, ca o referire la obligațiile contabile ale întreprinderilor prevăzute în cartea III titlul 3 capitolul 2 din code belge de droit économique (Codul belgian de drept economic). Pe de altă parte, plățile în cauză trebuie acordate ca remunerație pentru operațiuni care nu sunt scutite de obligația de facturare potrivit reglementării în materia taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Litigiile principale și întrebarea preliminară

6 Reclamantele din litigiile principale, Pharmacie populaire și Pharma Santé, două societăți cu sediul în Belgia, comercializează produse farmaceutice.

7 Aceste două societăți au încredințat pe cale contractuală societății LAD Sàrl, o societate cu sediul în Luxemburg, misiunea de a efectua tururi de transport de medicamente.

8 În cursul anilor 2010, 2011 și 2012, LAD a facturat societății Pharmacie populaire cheltuieli pentru tururile de transport în cuantum de 20 846,20 euro, de 22 788,88 euro și, respectiv, de 16 723,44 euro. Cheltuielile pentru tururile de transport facturate de LAD societății Pharma Santé, în cursul anilor 2008, 2009, 2010, 2011 și 2012, se ridicau la 32 516,23 euro, 22 653,95 euro, 25 468,33 euro, 27 197,78 euro și, respectiv, 16 383,40 euro.

9 Aceste fapte au dat naștere unor proceduri penale împotriva societăților Pharmacie populaire și Pharma Santé, care au fost achitate prin hotărârile tribunal correctionnel de Liège (Tribunalul Corecțional din Liège, Belgia) din 28 februarie 2019. Potrivit acestor hotărâri, care au dobândit autoritate de lucru judecat, niciun element din dosare nu stabilea că prestațiile furnizate

reclamantelor din litigiile principale nu corespundeau realității și că prețurile indicate de acestea nu corespundeau prețurilor plătite în mod real. În plus, niciun element din dosare nu repunea în discuție realitatea existenței societății LAD.

10 Întrucât reclamantele din litigiile principale nu au întocmit fișe individuale și extrase recapitulative referitoare la aceste cheltuieli în conformitate cu articolul 57 din CIR 1992, administrația fiscală belgiană le-a adresat decizii de impunere rectificative la 20 august și, respectiv, la 4 noiembrie 2015, informându-le cu privire la intenția sa de a supune sumele în cauză contribuției distincte prevăzute la articolul 219 din CIR 1992.

11 Reclamantele din litigiile principale au susținut că au efectuat plățile în cauză cu bună-credință în schimbul unor prestații efectuate în mod real și că, în măsura în care beneficiarul era o societate luxemburgheză supusă unei contabilități obligatorii, nu era necesar să se întocmească fișe individuale.

12 Prin deciziile adresate reclamantelor din litigiile principale la 23 noiembrie și, respectiv, la 11 decembrie 2015, administrația fiscală belgiană și-a menținut poziția, precizând în special că acestea din urmă nu stabiliseră că plățile în cauză erau cuprinse într-o declarație depusă de beneficiarul acestor plăți în conformitate cu articolul 305 din CIR 1992 sau într-o declarație echivalentă depusă în străinătate de acest beneficiar. În consecință, sumele în discuție au fost supuse contribuției distincte prevăzute la articolul 219 din CIR 1992.

13 La 26 mai 2016, reclamantele din litigiile principale au introdus fiecare câte o contestație împotriva acestor decizii. Prin deciziile din 7 noiembrie 2016, aceste contestații au fost respinse de administrația fiscală belgiană.

14 Prin cererile introductive formulate la 27 ianuarie și, respectiv, la 30 ianuarie 2017, reclamantele din litigiile principale au contestat aceste decizii la tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège, Belgia). Aceste acțiuni au fost respinse ca neîntemeiate prin două hotărâri pronunțate la 25 octombrie 2018.

15 Reclamantele au declarat apel împotriva acestor hotărâri la instanța de trimitere, cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia).

16 Instanța de trimitere observă că toleranța administrativă, menționată la punctul 5 din prezenta hotărâre, nu se aplică plăților efectuate în schimbul unor servicii prestate de societăți precum LAD, care au sediul în alt stat membru și care nu dispun de un sediu permanent în Belgia.

17 Potrivit instanței de trimitere, rezultă că, prin coroborarea articolului 219 din CIR 1992 cu toleranța administrativă menționată, obligația de a întocmi fișe individuale și un extras recapitulativ pentru a evita aplicarea contribuției distincte este impusă cumpărătorilor de servicii furnizate de societăți nerezidente și implică o sarcină administrativă suplimentară pentru aceștia, care nu revine cumpărătorilor acelorași servicii furnizate de un prestator rezident supus legislației belgiene privind contabilitatea și conturile anuale ale întreprinderilor. În consecință, o astfel de obligație ar putea fi susceptibilă să facă serviciile transfrontaliere mai puțin atractive decât serviciile furnizate de prestatorii de servicii rezidenți și să îi descurajeze astfel pe cumpărători să apeleze la prestatori de servicii stabiliți în alte state membre. Astfel, această situație ar putea fi calificată drept o restricție privind libera prestare a serviciilor, care este în principiu interzisă de articolul 56 TFUE.

18 Instanța de trimitere consideră că este necesară, așadar, sesizarea Curții pentru a se stabili dacă reglementarea belgiană în cauză constituie o restricție privind libera circulație a serviciilor și, eventual, dacă o astfel de restricție poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general.

19 În aceste condiții, cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia societățile stabilite într-un prim stat membru care utilizează serviciile unor societăți stabilite într-un al doilea stat membru sunt obligate, pentru a evita instituirea unei contribuții de impozit pe profit egale cu 100 [%] sau cu 50 [%] din sumele facturate de acestea din urmă, să întocmească și să transmită administrației fiscale fișe și extrase recapitulative referitoare la aceste cheltuieli, în timp ce, dacă utilizează serviciile unor societăți rezidente, ele nu sunt supuse unei astfel de obligații pentru a evita instituirea contribuției menționate?"

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care impune oricărei societăți stabilite pe teritoriul acestui prim stat membru să transmită administrației fiscale extrase referitoare la plățile pentru serviciile cumpărate de la prestatori stabiliți într-un alt stat membru, în care aceștia din urmă sunt supuși atât reglementării privind contabilitatea întreprinderilor, cât și obligației de a emite facturi în conformitate cu reglementarea privind TVA-ul, și aceasta sub sancțiunea unei majorări a impozitului pe profit egale cu 50 % sau cu 100 % din valoarea acestor servicii, în timp ce, potrivit unei practici administrative, statul membru menționat nu impune nicio obligație analogă atunci când aceste servicii sunt prestate de prestatori stabiliți pe teritoriul său.

21 Cu titlu introductiv, dat fiind că reglementarea în discuție în litigiul principal prevede atât o obligație de a furniza anumite informații autorităților fiscale, cât și o sancțiune care ia forma unui impozit direct în cazul nerespectării acestei obligații, trebuie precizat că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite însă cu respectarea dreptului Uniunii și în special a libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE (Hotărârea din 11 iunie 2015, Berlington Hungary și alții, C-98/14, EU:C:2015:386, punctul 34 și jurisprudența citată).

22 Trebuie amintit, în primul rând, că articolul 56 TFUE se opune aplicării oricărei reglementări naționale care are ca efect să facă prestarea de servicii între statele membre mai dificilă decât prestarea de servicii pur internă unui stat membru. Astfel, articolul 56 TFUE reclamă eliminarea oricărei restricții privind libera prestare a serviciilor impuse pentru motivul că prestatorul este stabilit în alt stat membru decât cel în care este furnizată prestația (Hotărârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punctul 25 și jurisprudența citată).

23 Constituie astfel de restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți. În schimb, interdicția prevăzută la articolul 56 TFUE nu vizează măsurile al căror unic efect este cauzarea unor costuri suplimentare pentru prestarea de servicii în cauză și care afectează în același mod prestarea de servicii între statele membre și pe cea internă unui stat membru (Hotărârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punctul 26 și jurisprudența citată).

24 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 56 TFUE conferă drepturi nu numai prestatorului de servicii însuși, ci și destinatarului respectivelor servicii (Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, punctul 24 și jurisprudența citată).

25 În lumina acestei jurisprudențe, este necesar să se constate că o reglementare și o practică administrativă care impun o obligație de declarare însoțită de un regim de sancțiuni care instituie o diferență de tratament între prestatorii de servicii după cum aceștia sunt sau nu sunt stabiliți în Belgia trebuie considerate ca fiind susceptibile să facă serviciile transfrontaliere mai puțin atractive pentru destinatari ai serviciilor stabiliți în Belgia decât serviciile furnizate de prestatori stabiliți în statul membru respectiv și să descurajeze respectivii destinatari să recurgă la prestatori de servicii stabiliți în alte state membre. Prin urmare, o astfel de reglementare și o astfel de practică administrativă sunt susceptibile să constituie o restricție privind libera circulație a serviciilor, ceea ce guvernul belgian a recunoscut de altfel în observațiile sale.

26 Această concluzie nu este repusă în discuție de argumentația guvernului belgian din care rezultă că, în conformitate cu articolul 219 din CIR 1992, sancțiunea în caz de încălcare a obligației de declarare prevăzute la articolul 57 din acest cod nu este aplicabilă atunci când plățile în cauză sunt cuprinse într-o declarație depusă de beneficiarul acestor plăți la administrația fiscală belgiană conform articolului 305 din codul menționat sau într-o declarație analogă în străinătate sau atunci când acest beneficiar a fost identificat în mod univoc în termen de cel mult 2 ani și 6 luni de la data de 1 ianuarie a exercițiului fiscal respectiv.

27 Astfel, după cum reiese în esență din argumentația menționată, în aceste cazuri, obligația de declarare prevăzută la articolul 57 din CIR 1992 ar fi înlocuită pur și simplu cu o obligație analogă, care nu pare să afecteze în mod echivalent prestările de servicii pur interne din Belgia și este la fel de susceptibilă să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea liberei circulații a serviciilor între statele membre.

28 Pe de altă parte, în ceea ce privește argumentul guvernului belgian potrivit căruia obligațiile de declarare prevăzute de reglementarea în discuție în litigiul principal s-ar limita la elementele strict necesare identificării univoce a plăților în cauză, precum și la natura plăților și la cuantumul acestora și că aceste informații ar fi în principiu accesibile în conturile plătitorului, fără ca acesta să fie obligat la cercetări susceptibile să genereze costuri administrative substanțiale, reiese din jurisprudență că o restricție privind o libertate fundamentală este interzisă de Tratatul FUE chiar dacă este de mică întindere sau de importanță minoră (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 30 și jurisprudența citată).

29 În al doilea rând, trebuie amintit că o diferență de tratament care constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor poate fi totuși admisă dacă este justificată de motive imperative de interes general și cu condiția ca, într-un asemenea caz, punerea sa în aplicare să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punctul 45 și jurisprudența citată).

30 Instanța de trimitere, deși se întreabă dacă o eventuală restricție poate fi justificată de astfel de motive imperative de interes general, nu a furnizat precizări în această privință.

31 În observațiile sale, guvernul belgian a arătat că reglementarea în discuție în litigiul principal este justificată de necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale. Obiectivul acestei reglementări ar fi de a asigura că sumele pe care cumpărătorul de servicii le deduce din venitul său impozabil corespund veniturilor declarate de prestatorul acestor servicii. Desigur, atunci când acesta din urmă este supus legislației contabile belgiene și este ținut să emită o factură, obligația cumpărătorului de a întocmi și de a prezenta fișe individuale și extrase recapitulative ale acestor plăți ar dubla, în principiu, obligațiile prestatorului de servicii, dat fiind că datele referitoare la clienți ale acestuia din urmă ar corespunde, în principiu, celor care figurează în documentele pe care trebuie să le întocmească plătitorul. Guvernul belgian arată că acesta este motivul pentru care, în astfel de situații, există o toleranță administrativă.

32 Guvernul belgian susține totuși că obligația de declarare ce revine cumpărătorilor de servicii și-ar păstra întreaga utilitate atunci când prestatorii de servicii, deși sunt supuși legislației contabile din statul lor de stabilire și sunt obligați să emită o factură, nu sunt stabiliți în Belgia. În astfel de cazuri, plățile efectuate nu ar fi impozabile în Belgia, în temeiul dispozițiilor convențiilor pentru evitarea dublei impuneri referitoare la profiturile întreprinderilor. Administrația fiscală belgiană „ar preda ștafeta” administrației fiscale a statului membru în care este stabilit prestatorul de servicii, singura abilitată să controleze dacă acesta din urmă și-a declarat efectiv veniturile. Ar fi vorba despre un schimb de informații spontan și automat la care ar participa toate statele membre, precum și mai multe state terțe, informațiile astfel comunicate fiind cele care figurează în fișele individuale.

33 Guvernul belgian consideră că fișele individuale și extrasele recapitulative prevăzute la articolul 57 din CIR 1992 rămân indispensabile pentru a permite statului de stabilire al prestatorului de servicii să efectueze acest control. Extinderea toleranței administrative aplicabile plăților efectuate de societăți stabilite în Belgia la prestatori de servicii stabiliți în alte state membre ar implica renunțarea la acest schimb de informații și ar compromite supravegherea pe care acest schimb o face posibilă.

34 În această privință, reiese din jurisprudență că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale poate reprezenta un motiv imperativ de interes general, susceptibil să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor (Hotărârea din 25 iulie 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punctul 57, și Hotărârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punctul 47 și jurisprudența citată).

35 Este de asemenea necesar, astfel cum s-a arătat la punctul 29 din prezenta hotărâre, ca măsurile care restrâng libera prestare a serviciilor să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 10 martie 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, punctul 24).

36 În ceea ce privește caracterul adecvat al unei reglementări precum cea în discuție în litigiile principale, trebuie amintit că, în scopul asigurării eficacității controalelor fiscale, care vizează combaterea fraudei fiscale, un stat membru poate aplica măsuri care permit verificarea în mod clar și precis a cuantumului cheltuielilor deductibile în acest stat cu titlu de cheltuieli profesionale (Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 44 și jurisprudența citată). Nu există niciun motiv pentru a statua altfel în ceea ce privește măsurile care permit o astfel de verificare de către un alt stat membru.

37 Or, astfel cum a arătat în esență guvernul belgian în observațiile sale, obligația impusă societăților stabilite în Belgia de a declara cheltuielile legate de serviciile cumpărate de la prestatori stabiliți în alte state membre poate ajuta autoritățile fiscale ale acestor state membre să verifice dacă plățile efectuate în schimbul acestor servicii sunt efectiv înscrise în veniturile impozabile ale beneficiarilor lor.

38 Astfel, transmiterea de către administrația fiscală belgiană a informațiilor care figurează în fișele individuale prevăzute la articolul 57 din CIR 1992 privind plăți care nu sunt impozabile decât într-un alt stat membru către autoritățile fiscale ale acelui stat membru le-ar putea permite acestora din urmă să controleze declarația fiscală a prestatorului de servicii în cauză.

39 În ceea ce privește aspectul dacă o reglementare precum cea în discuție în litigiile principale nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a eficacității controalelor fiscale, trebuie amintit, în primul rând, că, pentru a explica rațiunea toleranței administrative menționate la punctul 5 din prezenta hotărâre, guvernul belgian a susținut că, atunci când prestatorul de servicii este supus reglementării contabile belgiene și este obligat, în temeiul reglementării belgiene în materie de TVA, să emită o factură, obligația de declarare prevăzută la articolul 57 din CIR 1992 ar dubla în mare măsură obligațiile ce revin prestatorului respectiv în temeiul acestor reglementări. Astfel cum a arătat Comisia Europeană în observațiile sale, toleranța administrativă în cauză are, așadar, la bază premisa că prestatorii de servicii supuși unor astfel de obligații contabile și de facturare referitoare la TVA prevăzute de dreptul belgian nu prezintă același grad de risc de fraudă fiscală precum prestatorii care nu sunt supuși obligațiilor menționate.

40 În această privință, este necesar să se arate că, întrucât dispozițiile care reglementează contabilitatea întreprinderilor și cele referitoare la TVA au fost armonizate în cadrul Uniunii Europene, prestatorii de servicii stabiliți în alte state membre sunt supuși unor obligații comparabile cu cele impuse prestatorilor de servicii stabiliți în Belgia. În plus, din reglementarea în discuție în litigiile principale reiese că întocmirea fișelor individuale și a extraselor recapitulative nu poate fi considerată necesară pentru a permite autorităților fiscale belgiene să procedeze la verificarea declarațiilor prestatorilor de servicii stabiliți în Belgia, întrucât aceștia sunt scutiți de întocmirea acestor declarații atunci când sunt îndeplinite condițiile de aplicare a toleranței administrative menționate la punctul 5 din prezenta hotărâre. Prin urmare, nu se poate considera că informațiile care figurează în fișele individuale ar fi indispensabile autorităților fiscale ale celorlalte state membre pentru verificarea declarațiilor fiscale ale prestatorilor de servicii stabiliți pe teritoriile lor.

41 În al doilea rând, în ceea ce privește argumentul guvernului belgian potrivit căruia obligația de declarare impusă societăților stabilite în Belgia pentru serviciile furnizate de prestatori de servicii stabiliți în alte state membre ar fi necesară pentru a întreține un schimb de informații spontan și automat la care ar participa toate statele membre, precum și mai multe state terțe, este necesar să se arate că acest guvern nu furnizează nicio precizare cu privire la temeiul juridic al unui astfel de schimb.

42 Desigur, atât Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), cât și Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1, rectificare în JO 2013, L 162, p. 15), care, potrivit articolului său 28, a abrogat Directiva 77/799 cu efect de la 1 ianuarie 2013, au prevăzut

posibilități pentru autoritățile fiscale ale statelor membre de a solicita informații de la autoritățile fiscale ale altor state membre și de a schimba astfel de informații cu acele autorități. Niciuna dintre aceste directive nu prevede însă o obligație a autorităților menționate de a schimba în mod spontan și automat informații precum cele vizate de procedurile principale.

43 În plus, articolul 2 din Directiva 77/799 coroborat cu articolul 1 din aceasta permitea autorităților fiscale ale unui stat membru să solicite autorităților fiscale ale altui stat membru să le comunice toate informațiile de natură să le permită stabilirea corectă a impozitelor pe venit, inclusiv a impozitului pe profit, în ceea ce privește un caz determinat, și obliga aceste din urmă autorități să efectueze, dacă era necesar, cercetările necesare pentru obținerea acestor informații. Obligații corespunzătoare figurează la articolele 1, 5 și 6 din Directiva 2011/16. Rezultă că, chiar și în absența unui schimb spontan și automat de informații, autoritățile fiscale ale statelor membre sunt în măsură, în cadrul investigațiilor referitoare la un anumit contribuabil, să obțină toate informațiile care le sunt necesare pentru a putea stabili corect impozitele în cauză.

44 În al treilea rând, în orice caz, trebuie amintit că reglementarea în discuție în litigiile principale prevede o sancțiune, desemnată drept „contribuție distinctă”, care constă în majorarea impozitului pe profit cu un cuantum egal, în funcție de împrejurări, cu 50 % sau cu 100 % din sumele facturate de prestatorii de servicii stabiliți în alte state membre.

45 Potrivit guvernului belgian, obiectivul acestei sancțiuni nu constă în penalizarea neîndeplinirii formalităților de declarare prevăzute la articolul 57 din CIR 1992, ci în descurajarea acesteia prin neutralizarea avantajului fiscal pe care cumpărătorul și prestatorul de servicii l-ar putea obține din această neîndeplinire.

46 Or, din informațiile furnizate de instanța de trimitere și confirmate de guvernul belgian reiese că sancțiunea menționată este aplicată în toate cazurile în care o societate belgiană și-a încălcat obligația de declarare prevăzută de reglementarea în discuție în litigiile principale fără a utiliza posibilitățile, descrise la punctul 26 din prezenta hotărâre, care permit evitarea acestei sancțiuni. Chiar presupunând că, astfel cum a arătat guvernul belgian, plătitorul este scutit de această obligație atunci când cuantumul plăților nu depășește 125 de euro, este, așadar, evident că, sub rezerva acestui prag *de minimis*, sancțiunea menționată este exigibilă chiar și atunci când prestatorul a declarat efectiv, în statul membru în care este stabilit, veniturile din surse belgiene obținute în schimbul serviciilor sale. Prin urmare, sancțiunea este aplicabilă chiar și atunci când nerespectarea obligației de declarare nu a determinat sustragerea niciunui venit de la impozitare, indiferent dacă este vorba despre cumpărătorul sau despre prestatorul serviciilor în discuție.

47 Or, deși statele membre sunt libere să sancționeze nerespectarea obligațiilor administrative pe care le impun, cu condiția ca aceste sancțiuni să fie proporționale cu obiectivul urmărit, o sancțiune care constă într-o majorare a impozitului cu o sumă care poate reprezenta 50 % sau chiar 100 % din valoarea serviciilor în cauză, chiar și în lipsa oricărei sustrageri de la impozit, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura eficacitatea controalelor fiscale. Caracterul disproporționat al acestei sancțiuni este cu atât mai evident cu cât, datorită toleranței administrative menționate la punctul 5 din prezenta hotărâre, o prestare de servicii pur internă Belgiei nu este susceptibilă să conducă la aplicarea unei sancțiuni, nici chiar atunci când prestatorul serviciilor nu a declarat plata primită.

48 Rezultă că restricția vizată la punctul 25 din prezenta hotărâre nu poate fi justificată nici în temeiul combaterii fraudei fiscale, evocată de reclamantele din litigiul principal și de Comisie în observațiile lor. Acest obiectiv constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să

justifice o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot, C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctul 45 și jurisprudența citată). În speță, este adevărat că reglementarea în discuție poate contribui la descurajarea fraudei fiscale grație sancțiunii vizate la punctul 44 din prezenta hotărâre. Cu toate acestea, întrucât sancțiunea menționată este aplicabilă chiar și în absența oricărei fraude fiscale, astfel cum s-a arătat la punctul 46 din prezenta hotărârea, ea depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui scop.

49 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar ca la întrebarea preliminară să se răspundă că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care impune oricărei societăți stabilite pe teritoriul acestui prim stat membru să transmită administrației fiscale extrase referitoare la plățile pentru serviciile cumpărate de la prestatori stabiliți într-un alt stat membru, în care aceștia din urmă sunt supuși reglementării privind contabilitatea întreprinderilor și obligației de a emite facturi în conformitate cu reglementarea privind TVA-ul, și aceasta sub sancțiunea unei majorări a impozitului pe profit egale cu 50 % sau cu 100 % din valoarea acestor servicii, în timp ce, potrivit unei practici administrative, primul stat membru menționat nu impune nicio obligație analogă atunci când serviciile respective sunt prestate de prestatori stabiliți pe teritoriul său.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care impune oricărei societăți stabilite pe teritoriul acestui prim stat membru să transmită administrației fiscale extrase referitoare la plățile pentru serviciile cumpărate de la prestatori stabiliți într-un alt stat membru, în care aceștia din urmă sunt supuși reglementării privind contabilitatea întreprinderilor și obligației de a emite facturi în conformitate cu reglementarea privind TVA-ul, și aceasta sub sancțiunea unei majorări a impozitului pe profit egale cu 50 % sau cu 100 % din valoarea acestor servicii, în timp ce, potrivit unei practici administrative, primul stat membru menționat nu impune nicio obligație analogă atunci când serviciile respective sunt prestate de prestatori stabiliți pe teritoriul său.

Semnături