

Cauza C-52/21

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

28 ianuarie 2021

Instanța de trimitere:

Cour d'appel de Liège (Belgia)

Data deciziei de trimitere:

4 decembrie 2020

Apelantă:

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

Intimat:

État belge

[omissis]

[omissis] [OR 2]

[omissis]

[omissis] [OR 3]

[omissis]

[omissis][Desfășurarea procedurii]

Situația de fapt și obiectul litigiului

- 1 Litigiul privește contribuțiile [omissis] de impozit pe profit [omissis] datorat de S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE”, [omissis]¹
- 2 S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” activează în domeniul comerțului de produse farmaceutice.

¹ [omissis]

Nu se contestă că a încredințat prin contract către S.A.R.L. „LAD”, guvernat de dreptul luxemburghez, misiunea de a efectua tururi de transport de medicamente².

3 [omissis]³

[omissis] În cursul anilor 2010, 2011 și 2012, S.A.R. L. „LAD” a facturat S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” pentru cheltuieli de transport care se ridică la 20 846,20 de euro, 22 788,88 de euro și, respectiv, la 16 723,44 de euro.

[omissis]

[omissis]⁴ [OR 4]

4 [omissis] cheltuielile în cauză sunt vizate la articolul 57 din Code des impôts sur les revenus [Codul privind impozitul pe venit] (denumit în continuare „C.I.R. 92”), ceea ce obligă debitorul lor să întocmească și să transmită administrației fiscale fișe [281.50] și un raport recapitulativ, în caz contrar acestea nefiind considerate costuri deductibile și pot da naștere unei contribuții distincte de impozit pe profit, în conformitate cu articolul 219 din C.I.R. 92.

Întrucât S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” nu a întocmit fișele individuale 281.50 și nici extrasele recapitulative referitoare la aceste cheltuieli, la 20 august 2015 administrația fiscală i-a adresat o decizie de rectificare prin care o informa cu privire la intenția sa de a supune sumele în discuție contribuției distincte⁵.

[omissis]

Prin decizia de impunere din 23 noiembrie 2015, administrația și-a menținut poziția, precizând că *motivarea rectificărilor prevăzute nu se întemeiază pe faptul că operațiunile nu ar fi fost realizate cu bună-credință sau că prestațiile nu ar fi fost realizate cu adevărat, ci pe faptul că PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE nu a întocmit fișele individuale 281.50 referitoare la sumele plătite către S.A.R.L. LAD și nici nu a dovedit că valoarea cheltuielilor prevăzute la articolul 57 este cuprinsă într-o declarație depusă de beneficiar în conformitate cu articolul 305 sau într-o declarație similară depusă în străinătate de acesta din urmă*⁶.

² [omissis]

³ [omissis]

⁴ [omissis]

⁵ [omissis]

⁶ [omissis]

Prin urmare, contribuțiile [în litigiu] au fost [solicitate cu acest titlu] [omissis] la 24 noiembrie 2015.

5 S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” a introdus o reclamație [omissis] care a fost declarată [omissis] neîntemeiată [OR 5] [omissis].

6 Ulterior, aceasta a introdus contestația la tribunal de première instance de Liège [Tribunalul de Primă Instanță din Liège] [omissis].

Prin hotărârea din 25 octombrie 2018, acesta din urmă a declarat cererea [omissis] nefondată [omissis].

7 S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” a declarat apel la 7 mai 2019.

Aceasta solicită Curții anularea [omissis] contribuțiilor în litigiu.

Dacă este necesar, aceasta solicită să se adreseze o întrebare preliminară Curții de Justiție a Uniunii Europene.

[omissis]

8 ÉTAT BELGE [STATUL BELGIAN] solicită [omissis] confirmarea contribuțiilor și a hotărârii pronunțate [omissis].

Analiză

Legislația națională aplicabilă și toleranța administrativă

9 Potrivit articolului 57 1° din C.I. R. 92, următoarele cheltuieli sunt considerate cheltuieli profesionale doar dacă sunt justificate de prezentarea unei fișe individuale și a unui extras recapitulativ întocmite în formele și în termenele stabilite de Rege: 1° comisioane, [omissis] onorarii [omissis] care constituie pentru beneficiari venituri profesionale [OR 6] impozabile sau neimpozabile în Belgia, [omissis] [...].

10 Articolul 219 din C.I. R. 92, [omissis] prevede:

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

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

[...]

Această contribuție nu este aplicabilă în cazul în care contribuabilul demonstrează că valoarea cheltuielilor menționate la articolul 57, [omissis] este cuprinsă într-o declarație depusă de beneficiar în conformitate cu articolul 305 sau într-o declarație similară depusă de beneficiar în străinătate.

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

- 11 Cu toate acestea, s-a stabilit că această prevedere nu este aplicată în anumite cazuri de administrația fiscală. **[OR 7]**

Această toleranță rezultă din lucrările pregătitoare ale legii, din răspunsurile Ministrelor des Finances [ministrul finanțelor] la întrebările parlamentare, precum și din circulare și din comentariul administrativ.

Astfel, ca răspuns la o întrebare parlamentară, ministrul a declarat:

„[omissis] obligația de întocmire a fișelor individuale nu privește decât sumele plătite:

- fie persoanelor care nu intră sub incidența Legii din 17 iulie 1975 privind contabilitatea și conturile anuale ale întreprinderilor;
- fie unor persoane vizate de aceeași lege, dar care, în temeiul Codului TVA, sunt scutite de obligația de a emite facturi pentru prestațiile pe care le efectuează.

Rezultă că onorariile plătite unor societăți supuse Legii din 17 iulie 1975 citate anterior și care nu sunt scutite de eliberarea facturilor nu trebuie să facă obiectul fișelor individuale 281.50.⁷”

Această poziție este confirmată de numărul 57/62 al comentariului administrativ [omissis]

[omissis]⁸

- 12 Această toleranță nu se aplică, în schimb, în caz de plată efectuată în beneficiul unui nerezident al Regatului care nu dispune de un sediu permanent în Belgia. **[OR 8]**

Astfel, la următoarea întrebare parlamentară din 22 octombrie 2014:

⁷ [omissis]

⁸ [omissis]

„Obligația de întocmire a fișelor pentru sumele plătite persoanelor fizice și juridice supuse Legii din 17 iulie 1975 privind contabilitatea și conturile anuale ale întreprinderilor care, în temeiul Codului privind TVA-ul, sunt obligate să emită facturi pentru prestațiile efectuate face obiectul unei toleranțe administrative.

Potrivit unei hotărâri din 1 aprilie 2011 a tribunal de première instance d'Anvers [Tribunalul de Primă Instanță din Anvers] și a unei hotărâri din 23 octombrie 2012 a cour d'appel d'Anvers [Curtea de Apel din Anvers], comisioanele [omissis] sau onorariile [omissis] care constituie venituri profesionale impozabile sau neimpozabile în Belgia pentru beneficiarii lor stabiliți în străinătate trebuie să fie justificate de fișe individuale și de un extras recapitulativ.

1. *Considerați că nerezidenții fără sediu în Belgia care nu sunt supuși Legii belgiene privind contabilitatea nu pot beneficia de această toleranță administrativă pentru comisioanele, comisioane de intermediere etc. care le-au fost alocate?*

2. *Sarcina administrativă suplimentară care decurge din articolul 57 1 ° din C.I.R. 1992 nu constituie un element disuasiv pentru achiziționarea de servicii de la beneficiari stabiliți în străinătate?*

3. *Întrucât obligația «administrativă» menționată anterior nu se extinde la angajamentele asumate față de prestatorii de servicii stabiliți în Belgia, limitarea acestei toleranțe administrative doar la beneficiarii stabiliți în Belgia nu este contrară liberei circulații europene a serviciilor?*

4. *Întrucât armonizarea dreptului contabil și a legislației privind TVA-ul este dobândită la nivel european, limitarea toleranței administrative la beneficiarii stabiliți în Belgia poate fi justificată din punctul de vedere al dreptului european?*

5. *Este posibil să se justifice limitarea toleranței administrative în cazul în care beneficiarul stabilit în alt stat membru al Uniunii Europene este obligat să țină o evidență contabilă și să emită o factură în conformitate cu dispozițiile în materie de TVA și să menționeze cea mai mare parte a serviciilor într-un extras intracomunitar? [OR 9]*

6. *Având în vedere libera prestare a serviciilor și Directiva [2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal], poate fi justificat acest tratament diferențiat?*

7. *Ce măsuri intenționați să luați pentru a elimina această restricție privind libera prestare a serviciilor?”;*

Ministrul finanțelor a răspuns:

„1. Ținând seama de importanța întocmirii fișelor 281.50 în cadrul schimbului de informații în temeiul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri și în cadrul

combaterii fraudei fiscale internaționale, sunt de acord cu ceea ce [omissis] se prevede la nr. 5 din circulara administrativă [omissis], și anume că acei contribuabili care plătesc comisioane, comisioane de intermediere, onorarii etc. unor nerezidenți fără sediu în Belgia trebuie, în principiu, să menționeze întotdeauna cuantumul acestora în fișele individuale 281.50 și un extras recapitulativ 325.50.

2. Prevederile articolului 57 din Codul privind impozitul pe venit din 1992 există deja de foarte mult timp și, până în prezent, nu au dat naștere unor plângeri în ceea ce privește sarcinile administrative suplimentare.

3-7. Administrația mea examinează în prezent în ce măsură toleranța administrativă trebuie reexaminată în contextul unui posibil obstacol în calea liberei prestări a serviciilor și a Directivei europene privind schimbul de informații⁹.”

Întrebarea preliminară adresată Curții de Justiție a Uniunii Europene

- 13 Sumele care au fost plătite de S.C.R. L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” în favoarea S.A.R.L. „LAD” nu au condus la întocmirea unor fișe individuale și a unor extrase recapitulative, astfel încât articolul 219 din C.I. R. 92, citat anterior, este în principiu aplicabil.
- 14 În conformitate cu toleranța administrativă prezentată mai sus, nu se contestă totuși că, dacă S.A.R.L. „LAD” ar fi fost o societate rezidentă sau ar fi dispus de un sediu în Belgia care implica [OR 10] aplicarea legislației contabile belgiene, plata facturilor sale de către S.C.R.L. „PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE” nu ar fi determinat nicio obligație a acesteia din urmă de a întocmi fișele individuale și extrasele recapitulative necesare pentru a evita aplicarea contribuției distincte prevăzute la articolul 219 din C.I.R. 92.
- 15 În conformitate cu articolul 56 TFUE, sunt interzise restricțiile privind libera prestare a serviciilor în cadrul Uniunii cu privire la resortisanții statelor membre stabiliți într-un alt stat membru decât cel al beneficiarului serviciilor.
- 16 De asemenea, în conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție, articolul 56 TFUE impune eliminarea oricărei restricții privind libera prestare a serviciilor impuse în temeiul faptului că prestatorul este stabilit în alt stat membru decât cel în care se efectuează prestația¹⁰.

⁹ [omissis]

¹⁰ A se vedea Hotărârea din 4 decembrie 1986, Comisia/Germania, 205/84, EU:C:1986:463 punctul 25; Hotărârea din 26 februarie 1991, Comisia/Italia, C-180/89, EU:C:1991:78, punctul 15; Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punctul 31, și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 21.

- 17 Constituie restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți¹¹.
- 18 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 56 TFUE conferă drepturi nu numai prestatorului de servicii însuși, ci și destinatarului respectivelor servicii¹².
- 19 Or, rezultă în speță că, prin coroborarea articolul 219 din C.I.R. 92 cu toleranța evocată mai sus, obligația de a întocmi fișe individuale și un extras recapitulativ pentru a evita aplicarea contribuției prevăzute de această dispoziție se impune destinatarilor serviciilor furnizate de societăți nerezidente și implică o sarcină administrativă suplimentară pentru aceștia, care nu este impusă destinatarilor acelorași servicii furnizate de un prestator rezident supus legislației privind contabilitatea și conturile anuale ale întreprinderilor.

În consecință, o astfel de obligație ar putea fi susceptibilă să facă serviciile transfrontaliere mai puțin atractive pentru destinatarii lor decât serviciile furnizate de prestatorii de servicii rezidenți și să descurajeze [OR 11] astfel destinatarii menționați să apeleze la prestatorii de servicii rezidenți în alte state membre¹³.

Această situație ar putea astfel să fie calificată drept o restricție privind libera prestare a serviciilor, în principiu interzisă de articolul 56 TFUE, cu atât mai mult cu cât, potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție, chiar și o restricție de mică întindere sau de importanță minoră a unei libertăți fundamentale este interzisă de tratat¹⁴.

- 20 Pentru a determina dacă există o restricție privind libera prestare a serviciilor și, după caz, dacă aceasta poate fi justificată printr-un motiv de interes general, este necesar să se adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 TFUE, întrebarea preliminară care figurează în dispozitivul prezentei decizii privind interpretarea articolul 56 din tratat.

¹¹ A se vedea Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 22 și jurisprudența citată.

¹² A se vedea în special Hotărârea din 31 ianuarie 1984, Luisi și Carbone, 286/82 și 26/83, EU:C:1984:35, punctul 10; Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punctul 32; precum și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 23.

¹³ A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punctul 33 ; Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Comisia/Belgia, C-433/04, EU:C:2006:702, punctele 30-32 ; și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 28.

¹⁴ Hotărârea din 15 februarie 2000, Comisia/Franța, C-34/98, EU:C:2000:84, punctul 49; Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 30; și Hotărârea din 19 iunie 2014, Strojirny Prostějov și ACO Industries Tábor, C-53/13 și C-80/13, EU:C:2014:2011, punctul 42.

PENTRU ACESTE MOTIVE

[*omissis*]

[*omissis*], adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară:

Articolul 56 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene 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 societăților 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 stabilească și să transmită administrației fiscale fișe și extrase recapitulative referitoare la aceste cheltuieli, în timp ce, dacă utilizează serviciile societăților rezidente, ele nu sunt supuse unei astfel de obligații pentru a evita instituirea cotizației menționate? **[OR 12]**

[semnături]

[*omissis*]