

Asunto C-52/21

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

28 de enero de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Cour d'appel de Liège [Tribunal de Apelación de Lieja (Bélgica)]

Fecha de la resolución de remisión:

4 de diciembre de 2020

Parte recurrente:

Pharmacie populaire — La Sauvegarde S.C.R.L.

Parte recurrida:

État belge (Estado belga)

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*] [Desarrollo del procedimiento]

Hechos y objeto del litigio

- 1 El litigio versa sobre las cuotas [*omissis*] del impuesto de sociedades [*omissis*] a cargo de la S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE», [*omissis*]¹

¹ [*omissis*]

- 2 La S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE» se dedica a la comercialización de productos farmacéuticos.

No se discute que esta última encomendó mediante contrato a la S.A.R.L. de Derecho luxemburgués «LAD» el transporte de medicamentos.²

- 3 [omissis]³

[omissis] la S.A.R.L. «LAD» facturó a la S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE» durante los años 2010, 2011 y 2012 unos gastos de transporte que ascendían, respectivamente, a 20 846,20 euros, 22 788,88 euros y 16 723,44 euros.

[omissis]

[omissis]⁴

- 4 [omissis] los gastos de que se trata están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 57 del Code des impôts sur les revenus (Código de los impuestos sobre la renta; en lo sucesivo, «CIR 92»), lo que implica la obligación del deudor de cumplimentar y transmitir a la Administración tributaria fichas individuales [281.50] y una declaración recapitulativa [relativas a esos gastos]; de lo contrario, no se consideran gastos deducibles y pueden dar lugar a [omissis] un gravamen separado en el marco del impuesto de sociedades, de conformidad con el artículo 219 del CIR. 92.

Dado que la S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE» no había cumplimentado fichas individuales 281.50 ni declaraciones recapitulativas correspondientes a dichos gastos, el 20 de agosto de 2015, la Administración tributaria giró a dicha sociedad una liquidación complementaria en la que informaba a esta última de su intención de aplicar el gravamen separado a los importes en cuestión.⁵

[omissis]

Mediante acto de liquidación de 23 de noviembre de 2015, la Administración mantuvo su postura precisando que *la motivación de las rectificaciones previstas no se basa en que las operaciones no hayan sido realizadas de buena fe o en que no se hayan llevado realmente a cabo las prestaciones previstas como contrapartida, sino en el hecho de que PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE no ha presentado las fichas individuales 281.50 correspondientes*

² [omissis]

³ [omissis]

⁴ [omissis]

⁵ [omissis]

*a los importes abonados a la S.A.R.L. LAD y tampoco ha acreditado que el importe de los gastos a que se refiere el artículo 57 esté incluido en una declaración presentada por el beneficiario con arreglo al artículo 305 o en una declaración análoga presentada por este último en el extranjero.*⁶

En consecuencia, el 24 de noviembre de 2015 se [exigieron sobre esta base] [omissis] las cuotas [controvertidas].

5 La S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE» presentó una reclamación [omissis] que fue declarada [omissis] infundada [omissis].

6 A continuación, interpuso recurso ante el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja) [omissis].

Mediante sentencia de 25 de octubre de 2018, este último desestimó el recurso [omissis] por infundado [omissis].

7 El 7 de mayo de 2019, la S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE» interpuso recurso de apelación.

Pide a la cour [d'appel] que anule [omissis] las cuotas controvertidas.

Solicita que, de ser necesario, se plantee una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

[omissis]

8 El ESTADO BELGA solicita [omissis] que se confirmen las cuotas y la sentencia recurrida [omissis].

Análisis

Derecho nacional aplicable y tolerancia administrativa

9 En virtud del artículo 57, punto 1, del CIR 92, *los siguientes gastos solo se considerarán gastos profesionales cuando resulten justificados mediante la presentación de fichas individuales y de una declaración recapitulativa en la forma y los plazos establecidos por Real Decreto: 1.º comisiones, [omissis] honorarios [omissis] que constituyan para sus beneficiarios ingresos profesionales sujetos o no a tributación en Bélgica [omissis] [...].*

10 El artículo 219 del CIR 92, [omissis] establece lo siguiente:

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

⁶ [omissis]

Dicho gravamen será del 100 % de dichos gastos, [omissis] salvo cuando pueda demostrarse que el beneficiario de esos gastos, [omissis] es una persona jurídica [omissis], 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, [omissis] se halla consignado en una declaración presentada por el beneficiario con arreglo al artículo 305 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 [omissis] no esté consignado en una declaración presentada con arreglo al artículo 305 o en una declaración análoga presentada en el extranjero por el beneficiario, el gravamen separado no será aplicable al contribuyente cuando se identifique de manera unívoca al beneficiario a más tardar en el plazo de 2 años y 6 meses a contar desde el 1 de enero del ejercicio fiscal de que se trate.»

- 11 No obstante, está comprobado que, en determinados casos, la Administración tributaria no aplica esta disposición.

Esta tolerancia resulta de los trabajos preparatorios de la Ley, de las respuestas del Ministro des Finances (Ministro de Hacienda) a las preguntas parlamentarias, de diversas circulares y de los Comentarios administrativos.

En este sentido, en respuesta a una pregunta parlamentaria, el Ministro declaró:

«[omissis] la obligación de cumplimentar fichas individuales solo se refiere a las cantidades abonadas:

- a las personas que no están sujetas a la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels (Ley de 17 de julio de 1975 relativa a la contabilidad y a las cuentas anuales de las empresas);
- o bien a las personas a las que se aplica esta misma Ley pero que, en virtud del Code TVA (Código del IVA), están exentas de emitir facturas por los servicios prestados.

De ello resulta que no es obligatorio presentar fichas individuales 281.50 respecto de los honorarios abonados a sociedades que están sujetas a la citada Ley de 17 de julio de 1975 y que no están exentas de emitir facturas. ⁷»

El número 57/62 de los Comentarios administrativos confirma esta postura [omissis].

[omissis] ⁸

⁷ [omissis]

- 12 Esta tolerancia no se aplica, por el contrario, en el supuesto de que los pagos se efectúen en favor de no residentes en el Reino [de Bélgica] que no tengan establecimiento permanente en el territorio de este Estado.

Así, a la siguiente pregunta parlamentaria de 22 de octubre de 2014:

«La obligación de presentar fichas respecto de los importes pagados a las personas físicas y jurídicas sujetas a la Ley de 17 de julio de 1975 relativa a la contabilidad y a las cuentas anuales de las empresas que, en virtud del Código del IVA, están obligadas a emitir facturas por los servicios prestados, es objeto de una medida de tolerancia administrativa.

Según una sentencia de 1 de abril de 2011 del tribunal de première instance d'Anvers (Tribunal de Primera Instancia de Amberes) y una sentencia de 23 de octubre de 2012 de la cour d'appel d'Anvers (Tribunal de Apelación de Amberes), las comisiones, [omissis] u honorarios [omissis] que constituyan, para sus beneficiarios establecidos en el extranjero, ingresos profesionales sujetos o no a tributación en Bélgica, deben estar justificadas mediante fichas individuales y una declaración recapitulativa.

1. *¿Comparte usted la opinión de que los no residentes que no tienen un establecimiento en Bélgica, al no estar sujetos a la Ley belga de contabilidad, no pueden beneficiarse de esta medida de tolerancia administrativa por las comisiones, corretajes, etc. que se les abonan?*
2. *¿Constituye la carga administrativa adicional que se deriva del artículo 57, apartado 1, del CIR 1992 un elemento disuasorio para la contratación de servicios de beneficiarios establecidos en el extranjero?*
3. *Teniendo en cuenta que la obligación "administrativa" antes mencionada no abarca los compromisos adquiridos con prestadores de servicios establecidos en Bélgica, ¿no es contrario a la libre circulación de servicios de la Unión el hecho de que esta medida de tolerancia administrativa únicamente tenga por objeto los beneficiarios establecidos en Bélgica?*
4. *Dado que el Derecho contable y la normativa en materia de IVA han sido objeto de armonización en el ámbito de la Unión, ¿cabe justificar, a la luz del Derecho europeo, que la medida de tolerancia administrativa esté limitada a los beneficiarios establecidos en Bélgica?*
5. *¿Cabe defender dicha limitación cuando el beneficiario establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea está obligado a llevar una contabilidad y a emitir facturas con arreglo a la normativa en materia de IVA y a consignar la mayoría de los servicios prestados en una declaración recapitulativa intracomunitarias?*

⁸ [omissis]

6. ¿Cabe defender esta diferencia de trato a la luz de la libre circulación de servicios y de la [Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad]?

7. ¿Qué medidas tiene previsto adoptar para suprimir esta restricción a la libre circulación de servicios?»;

el Ministro de Hacienda respondió:

«1. Dada la importancia de la presentación de las fichas 281.50 en el marco del intercambio de información conforme a los convenios para evitar la doble imposición y en el marco de la lucha contra el fraude fiscal en el ámbito internacional, me adhiero a lo [que] [omissis] establece el n.º 5 de la circular administrativa [omissis], a saber, que los contribuyentes que abonan comisiones, corretajes, honorarios, etc. a no residentes que no disponen de un establecimiento en Bélgica deben, en principio, consignar los importes correspondientes en fichas individuales 281.50 y en una declaración recapitulativa 325.50.

2. Las disposiciones del artículo 57 del Código de los impuestos sobre la renta de 1992 llevan ya mucho tiempo vigentes y, hasta la fecha, no han dado lugar a reclamaciones en lo que respecta a las cargas administrativas adicionales.

3 a 7. Mi equipo de gobierno está estudiando en qué medida debe volver a examinarse la medida de tolerancia administrativa en el contexto de un posible menoscabo de la libre circulación de servicios y de la Directiva europea sobre el intercambio de información.⁹»

Cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- 13 Las cantidades abonadas por la S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE» a la S.A.R.L. «LAD» no fueron consignadas en fichas individuales ni en declaraciones recapitulativas, de modo que el artículo 219 del CIR 92 antes citado es, en principio, aplicable.
- 14 Sin embargo, no se discute que, conforme a la medida de tolerancia administrativa antes expuesta, si la S.A.R.L. «LAD» hubiera sido una sociedad residente o hubiera tenido un establecimiento en Bélgica que implicase su sujeción a la legislación de contabilidad belga, el pago de sus facturas por la S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE — LA SAUVEGARDE» no habría conllevado para esta última obligación alguna de presentar las fichas individuales y declaraciones recapitulativas necesarias para evitar la aplicación del gravamen separado previsto en el artículo 219 del CIR 92.
- 15 El artículo 56 TFUE dispone que están prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados

⁹ [omissis]

miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación.

- 16 En este sentido, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 56 TFUE exige la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios impuesta a causa de que quien los presta se encuentra establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúa la prestación.¹⁰
- 17 Constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad.¹¹
- 18 Además, según jurisprudencia reiterada, el artículo 56 TFUE confiere derechos no solo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios.¹²
- 19 Ahora bien, en el presente asunto resulta que, debido a la combinación del artículo 219 del CIR 92 con la medida de tolerancia antes mencionada, la obligación de presentar fichas individuales y una declaración recapitulativa para evitar la aplicación del gravamen previsto por la citada disposición se impone a los destinatarios de los servicios prestados por sociedades no residentes e implica para ellos una carga administrativa adicional que no se exige a los destinatarios de los mismos servicios prestados por un prestador de servicios residente que está sujeto a la legislación relativa a la contabilidad y a las cuentas anuales de las empresas.

En consecuencia, tal obligación podría hacer que los servicios transfronterizos resulten menos interesantes para sus destinatarios que los servicios prestados por prestadores de servicios residentes y disuadir, por tanto, a dichos destinatarios de recurrir a prestadores de servicios residentes en otros Estados miembros.¹³

Por consiguiente, esta situación podría calificarse de restricción a la libre prestación de servicios, prohibida en principio por el artículo 56 TFUE, dado que,

¹⁰ Véanse las sentencias de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Alemania (205/84, EU:C:1986:463), apartado 25; de 26 de febrero de 1991, Comisión/Italia (C-180/89, EU:C:1991:78), apartado 15; de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), apartado 31, y de 18 de octubre de 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), apartado 21.

¹¹ Véase la sentencia de 18 de octubre de 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), apartado 22 y jurisprudencia citada.

¹² Véanse, en particular, las sentencias de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone (286/82 y 26/83, EU:C:1984:35), apartado 10; de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), apartado 32, y de 18 de octubre de 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), apartado 23.

¹³ Véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), apartado 33; de 9 de noviembre de 2006, Comisión/Bélgica (C-433/04, EU:C:2006:702), apartados 30 a 32, y de 18 de octubre de 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), apartado 28.

según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado.¹⁴

- 20 Para determinar si existe una restricción a la libre prestación de servicios y, en su caso, si esta puede estar justificada por una razón de interés general, procede plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267 TFUE, la cuestión prejudicial que figura en la parte dispositiva de la presente resolución relativa a la interpretación del artículo 56 del Tratado.

EN VIRTUD DE TODO LO EXPUESTO,

[*omissis*]

[*omissis*], plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe interpretarse el artículo 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 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 de sociedades equivalente al 100 % o al 50 % de las cantidades facturadas por estas últimas, a cumplimentar y a transmitir 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?

[firmas]

[*omissis*]

¹⁴ Sentencias de 15 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-34/98, EU:C:2000:84), apartado 49; de 18 de octubre de 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), apartado 30, y de 19 de junio de 2014, Strojírny Prostějov y ACO Industries Tábor (C-53/13 y C-80/13, EU:C:2014:2011), apartado 42.