

Downloaded via the EU tax law app / web

Asunto C-433/04

Comisión de las Comunidades Europeas

contra

Reino de Bélgica

«Incumplimiento de Estado — Artículos 49 CE y 50 CE — Libre prestación de servicios — Actividades en el sector de la construcción — Lucha contra el fraude fiscal en el sector de la construcción — Normativa nacional que impone la obligación de retener el 15 % sobre las cantidades adeudadas a las otras partes contratantes cuando éstas no están registradas en Bélgica — Normativa nacional que impone la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de las otras partes contratantes cuando no están registradas en Bélgica»

Conclusiones del Abogado General Sr. A. Tizzano, presentadas el 6 de abril de 2006

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 9 de noviembre de 2006

Sumario de la sentencia

Libre prestación de servicios — Restricciones — Legislación tributaria

(Arts. 49 CE y 50 CE)

Incumple las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 CE y 50 CE un Estado miembro que impone a los comitentes y empresarios que recurren a contratar con extranjeros no registrados en Bélgica la obligación de retener el 15 % de las cantidades adeudadas por las obras realizadas y que impone a esos mismos comitentes y empresarios la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de tales contratantes extranjeros.

En efecto, la obligación de retención y la responsabilidad solidaria, aunque en caso de recurrir a un prestador de servicios no registrado se apliquen indistintamente se encuentre éste establecido en el Estado miembro en cuestión o en otro Estado miembro, constituyen restricciones a la libre prestación de servicios, ya que pueden disuadir a los prestadores de servicios no registrados en aquel Estado miembro de acceder al mercado del mismo a fin de prestar en él servicios, así como disuadir a los comitentes y a los empresarios de contratar con tales prestadores de servicios.

La necesidad de combatir el fraude fiscal no es suficiente para justificar que la obligación de retención y la responsabilidad solidaria se apliquen, con carácter general y preventivo, a todos los prestadores de servicios no establecidos ni registrados en el Estado miembro en cuestión, cuando se dé la circunstancia de que una parte de ellos no esté, en principio, sujeta a los impuestos, impuestos a cuenta y tasas cuya recaudación se pretenda garantizar mediante tales medidas y cuando existan medios menos restrictivos para garantizar la recaudación de los impuestos, impuestos a cuenta y tasas a los que tales prestadores de servicios puedan estar sujetos en determinados supuestos.

(véanse los apartados 30 a 32, 36, 37 y 42 y el punto 1 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 9 de noviembre de 2006 (*)

«Incumplimiento de Estado – Artículos 49 CE y 50 CE – Libre prestación de servicios – Actividades en el sector de la construcción – Lucha contra el fraude fiscal en el sector de la construcción – Normativa nacional que impone la obligación de retener el 15 % sobre las cantidades adeudadas a las otras partes contratantes cuando éstas no están registradas en Bélgica – Normativa nacional que impone la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de las otras partes contratantes cuando no están registradas en Bélgica»

En el asunto C-433/04,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 8 de octubre de 2004,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de Bélgica, representado por la Sra. E. Dominkovits, en calidad de agente, asistida por el Sr. B. van de Walle de Ghelcke, abogado,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues y E. Levits (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de abril de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en

virtud de los artículos 49 CE y 50 CE, al imponer a los comitentes y empresarios que recurren a contratar con extranjeros no registrados en Bélgica la obligación de retener el 15 % de las cantidades adeudadas por las obras realizadas (en lo sucesivo, «obligación de retención») y al imponer a esos mismos comitentes y empresarios la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de tales contratantes extranjeros (en lo sucesivo, «responsabilidad solidaria»).

Marco jurídico nacional

2 En Bélgica, el Code des impôts sur les revenus 1992 (Código del impuesto sobre la renta), texto refundido aprobado mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992 (suplemento del *Moniteur belge* de 30 de julio de 1992), en su versión modificada por el Real Decreto de 26 de diciembre de 1998, por el que se aprueban medidas para adaptar la normativa relativa a la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias y de seguridad social en aplicación del artículo 43 de la Ley de 26 de julio de 1996, de modernización de la seguridad social y por la que se aprueban medidas para garantizar la viabilidad de los regímenes legales de pensiones (*Moniteur belge* de 31 de diciembre de 1998, p. 42140; en lo sucesivo, «CIR 92»), contiene en su título VII, relativo al establecimiento y recaudación de los impuestos, un capítulo VIII, denominado «Recaudación del impuesto», en el que figura una sección II, denominada a su vez «Actividades para las que deberá recurrirse a un empresario registrado».

3 Se contemplan diversas actividades en el sector de la construcción, que, de conformidad con el artículo 400, apartado 1, del CIR 92, se determinarán mediante real decreto.

4 El artículo 402 del CIR 92 dispone lo siguiente:

«1. El comitente que, para realizar las obras contempladas en el artículo 400, apartado 1, recurra a un empresario que en el momento de la celebración del contrato no se encuentre registrado, será solidariamente responsable del pago de las deudas tributarias de este último.

2. El empresario que, para realizar las obras contempladas en el artículo 400, apartado 1, recurra a un subcontratista que en el momento de la celebración del contrato no se encuentre registrado, será solidariamente responsable del pago de las deudas tributarias de este último.

[...]

5. La responsabilidad solidaria queda limitada al 35 % del precio total, IVA excluido, de las obras encargadas al empresario o subcontratista no registrado.

Podrá incurrirse en tal responsabilidad en lo que atañe al pago del principal, recargos, gastos e intereses, sea cual sea la fecha en que nazca la obligación:

1º de todas las deudas en materia de impuestos directos y tributos asimilados a los impuestos sobre la renta correspondientes a los períodos impositivos en los que se hayan llevado a cabo las obras de que se trate, así como a los períodos impositivos anteriores;

2º de todas las deudas en materia de impuestos a cuenta correspondientes a los períodos en cuyo transcurso se hayan llevado a cabo las obras y a los períodos anteriores;

3º de los créditos fiscales de origen extranjero para cuya recaudación se solicite asistencia en el marco de un convenio internacional.

[...]»

5 El artículo 403 del CIR 92 establece:

«1. El comitente que realice el pago total o parcial del precio de las obras contempladas en el artículo 400, apartado 1, a un empresario que no esté registrado en el momento del pago, tendrá la obligación de retener en ese momento el 15 % de la cantidad adeudada, con exclusión del IVA, y de entregar el importe así retenido al funcionario que se designe mediante real decreto y según el procedimiento que en éste se determine.

2. El empresario que realice el pago total o parcial del precio de las obras contempladas en el artículo 400, apartado 1, a un subcontratista, tendrá la obligación de retener en ese momento el 15 % de la cantidad adeudada, con exclusión del IVA, y de entregar el importe así retenido al funcionario que se designe mediante real decreto y según el procedimiento que en éste se determine.

No obstante, el empresario quedará dispensado, según las condiciones y procedimiento que se determinen mediante real decreto, de la obligación de retener y de ingresar contemplada en el párrafo anterior si, en el momento del pago, el subcontratista está registrado como empresario.

3. En su caso, las cantidades ingresadas en ejecución del presente artículo serán deducidas del importe del que el comitente o empresario sea responsable de conformidad con el artículo 402».

6 El artículo 404 del CIR 92 dispone que, cuando no se lleve a cabo la retención prevista en el artículo 403 de dicho Código, se impondrá al comitente o, en el supuesto contemplado en el artículo 403, apartado 2, del Código, al empresario, una multa administrativa equivalente al doble de la cuantía adeudada.

7 El artículo 406, apartado 1, del CIR 92 dispone lo siguiente:

«Las cantidades entregadas en virtud del artículo 403 se imputarán, en primer lugar, al pago de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 402; en segundo lugar, a las sanciones pecuniarias, y, por último, a las deudas en materia de impuesto sobre el valor añadido».

8 El artículo 407 del CIR 92 dispone que los artículos 402 y 403 no se aplicarán al comitente cuando se trate de una persona física que encargue la realización de obras con fines estrictamente privados.

9 Las actividades a que se refiere el artículo 400, apartado 1, del CIR 92 se enumeran en el artículo 1 del Real Decreto de 26 de diciembre de 1998, de desarrollo de los artículos 400, 401, 403, 404 y 406 del (CIR 92) 1992 y del artículo 30 *bis* de la Ley de 27 de junio de 1969, por la que se modifica el Decreto-ley de 28 de diciembre de 1944, de seguridad social de los trabajadores (*Moniteur belge* de 31 de diciembre de 1998, p. 42147). A tenor del apartado 1 del citado artículo 1, se trata de las siguientes actividades:

«1. La ejecución de una obra inmobiliaria. Por obra inmobiliaria, habrá de entenderse: toda obra de construcción, transformación, acabado, acondicionamiento, reparación, mantenimiento, limpieza o demolición de la totalidad o de una parte de un inmueble por naturaleza, así como toda operación que suponga simultáneamente la entrega de un bien mueble y su instalación en un inmueble de tal manera que dicho bien mueble se convierta en inmueble por naturaleza.

2. Toda operación que, pese a no figurar en el apartado 1, suponga simultáneamente la entrega y la fijación en el edificio:

- a) de la totalidad o una parte de los elementos constitutivos de una instalación de calefacción central o de climatización, con inclusión de los quemadores, depósitos y aparatos reguladores y de control conectados con la caldera o con los radiadores;
- b) de la totalidad o una parte de los elementos constitutivos de la instalación sanitaria de un edificio y, con carácter más general, de todos aquellos aparatos fijos destinados a usos sanitarios o higiénicos conectados a una conducción de agua o a una vía de desagüe;
- c) de la totalidad o una parte de los elementos constitutivos de la instalación eléctrica de un edificio, con exclusión de los aparatos de alumbrado y de las lámparas;
- d) de la totalidad o una parte de los elementos constitutivos de una instalación de timbre eléctrico, de una instalación de detección de incendios y de protección contra el robo, de una instalación de telefonía interior;
- e) de armarios empotrados, fregaderos y muebles bajo fregaderos, lavabos y muebles bajo lavabos, campanas extractoras, ventiladores y extractores de aire para su instalación en cocinas o cuartos de baño;
- f) de postigos, persianas y estores instalados en la parte exterior del edificio.

3. Toda operación que, pese a no figurar en el apartado 1, suponga simultáneamente la entrega y la colocación en el edificio de revestimientos de suelos o de paredes, tanto si el revestimiento se incorpora al edificio como si su colocación requiere tan sólo recortarlo allí mismo adaptándolo a las dimensiones de la superficie que haya de recubrirse.

4. Los trabajos de fijación, colocación, reparación, mantenimiento y limpieza de los bienes contemplados en los apartados 2 y 3.

5. La puesta a disposición de personal con vistas a la ejecución de cualquiera de las actividades enumeradas en el presente artículo.»

10 El artículo 23 del mencionado Real Decreto, modificando el artículo 209 del Real Decreto de ejecución del [CIR 92], de 27 de agosto de 1993, regula el procedimiento de devolución de las cantidades retenidas con arreglo al artículo 403 del CIR 92. A tenor de dicho artículo 23, cuando no proceda imputar las cantidades retenidas al pago de las deudas tributarias, tales cantidades serán restituidas al solicitante a la mayor brevedad posible y, a más tardar, dentro del plazo de seis meses contado a partir de la presentación regular de la solicitud de devolución.

Procedimiento administrativo previo

11 Mediante escrito de requerimiento de 13 de febrero de 2001 y, posteriormente, mediante dictamen motivado de 23 de octubre de 2001, la Comisión notificó al Reino de Bélgica que consideraba incompatibles con los artículos 49 CE y 50 CE las disposiciones nacionales relativas a la obligación de retención y a la responsabilidad solidaria. En el mencionado dictamen se instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo dentro del plazo de dos meses contados a partir de su recepción. Al no considerar satisfactoria la respuesta del Reino de Bélgica a dicho dictamen, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre el recurso

Sobre el objeto del recurso

12 Con carácter liminar, ha de indicarse que el Gobierno belga se ha opuesto al punto de vista de la Comisión y ha afirmado que el examen de la obligación de retención y de la responsabilidad solidaria debería haber sido precedido por el examen de la exigencia de registro, en la medida en que la obligación de retención y la responsabilidad solidaria forman parte integrante de un sistema más amplio de lucha contra el fraude fiscal. El mencionado Gobierno ha alegado que, si el Derecho comunitario no se opone a la exigencia de registro, deberán considerarse asimismo compatibles con ese Derecho la obligación de retención y la responsabilidad solidaria.

13 A este respecto, basta con declarar que la cuestión de la compatibilidad con el Derecho comunitario de la exigencia de registro no prejuzga necesariamente la compatibilidad con ese Derecho de la obligación de retención y de la responsabilidad solidaria.

14 Por consiguiente, y contrariamente a la situación de que se trataba en el asunto que dio lugar a la sentencia de 4 de mayo de 2006, Comisión/Reino Unido, (C-98/04, Rec. p. I-4003, el examen de la obligación de retención y de la responsabilidad solidaria puede disociarse del examen de la exigencia de registro.

Sobre el incumplimiento alegado

Alegaciones de las partes

15 La Comisión sostiene que la obligación de retención y la responsabilidad solidaria resultan contrarias a los artículos 49 CE y 50 CE porque pueden disuadir a los comitentes y empresarios de recurrir a contratar a personas no establecidas ni registradas en Bélgica, generando así un verdadero obstáculo para los prestadores de servicios no establecidos ni registrados en Bélgica que deseen ofrecer sus servicios en este país.

16 La Comisión estima que tanto la obligación de retención como la responsabilidad solidaria son medidas injustificadas.

17 En cuanto a la obligación de retención, la Comisión afirma que, teniendo en cuenta que las deudas tributarias, cuya recaudación pretenden garantizar las autoridades belgas mediante dicha obligación, casi nunca existen a cargo de un prestador de servicios no establecido en Bélgica y que realiza en este país trabajos en virtud de la libre prestación de servicios, ninguna razón imperiosa relacionada con la prevención del fraude fiscal puede justificar tal medida.

18 La Comisión alega que, de todos modos, la aplicación general de la obligación de retención va más allá del objetivo que se pretende alcanzar y que, en las situaciones específicas en las que procede pagar o recaudar deudas tributarias en Bélgica, pueden utilizarse medios menos restrictivos y mejor adaptados al objetivo perseguido.

19 En cuanto a la responsabilidad solidaria, la Comisión sostiene que es desproporcionada, puesto que existen medios menos restrictivos para garantizar el pago o la recaudación de las posibles deudas tributarias de la otra parte contratante.

20 Además, la Comisión critica que la aplicación de la responsabilidad solidaria del comitente o del empresario no se circunscriba a las deudas tributarias de la otra parte contratante correspondientes a las obras realizadas para ellos, sino que alcance también a todas sus deudas tributarias correspondientes al período de las obras, así como a los períodos anteriores, lo que implica la responsabilidad por deudas tributarias correspondientes a obras ejecutadas para otras personas.

21 La Comisión critica también la aplicación automática de la responsabilidad solidaria, sin que

exista culpa alguna del comitente o del empresario, y añade que la imposibilidad de que el comitente o empresario solidariamente responsable del pago de las deudas tributarias impugne la procedencia de las mismas supone una violación de los derechos de defensa.

22 El Gobierno belga replica que la obligación de retención y la responsabilidad solidaria, como modalidades de recaudación de las deudas tributarias en el sector de la construcción, no restringen ni el acceso al mercado ni la libre prestación de servicios. Según dicho Gobierno, dado que las medidas controvertidas se aplican indistintamente tanto cuando las otras partes contratantes son empresas establecidas en Bélgica como cuando se trata de empresas establecidas en otro Estado miembro, la Comisión no ha demostrado que los operadores belgas se vean menos incitados a recurrir a otros contratantes no registrados establecidos en otro Estado miembro que a contratantes belgas no registrados.

23 Además, el Gobierno belga alega que las medidas controvertidas se justifican por razones imperiosas de interés general relacionadas con la lucha contra el fraude fiscal en el sector de la construcción. Según dicho Gobierno, la obligación de retención y la responsabilidad solidaria forman parte de un sistema generalizado destinado a obstaculizar y prevenir los sistemas fraudulentos, sistema cuyo objetivo es, por un lado, incitar a que se recurra a contratar con personas registradas y, por otro, garantizar la recaudación de las deudas tributarias de las otras partes contratantes no registradas.

24 El Gobierno belga cuestiona, por lo demás, el argumento de la Comisión según el cual los prestadores de servicios extranjeros, por regla general, no están sujetos a impuestos directos o indirectos en Bélgica. Dicho Gobierno indica, en particular, que, cuando una obra de construcción supera determinada duración, los beneficios que genera tributan en Bélgica por el impuesto de no residentes, así como también tributan las retribuciones que la empresa que realiza tal obra abona al personal empleado en Bélgica, lo que implica que al prestador de servicios extranjero se le puede reclamar el impuesto a cuenta sobre actividades profesionales que grava tales retribuciones. Del mismo modo, también puede reclamarse al prestador de servicios dicho impuesto a cuenta por las retribuciones abonadas al personal extranjero ocupado en Bélgica más de 183 días dentro de un período de doce meses o al personal residente en Bélgica. Además, el Gobierno belga ha expuesto diversas situaciones en las que un prestador de servicios de otro Estado miembro está sujeto al impuesto sobre el valor añadido, en particular cuando la otra parte contratante de ese prestador de servicios no está sujeta a la obligación de presentar una declaración periódica correspondiente al referido impuesto (por ejemplo, los establecimientos hospitalarios y de enseñanza) o es un sujeto pasivo establecido en el extranjero que no cuenta en Bélgica ni con un establecimiento estable ni con un representante responsable.

25 Remitiéndose a la sentencia de 10 de mayo de 1995, *Alpine Investments* (C-384/93, Rec. p. I-1141), el Gobierno belga afirma que, al no existir armonización comunitaria, no resulta desproporcionado adoptar normas de aplicación general e indistinta para luchar eficazmente contra el fraude fiscal en el sector de la construcción.

26 El mencionado Gobierno alega asimismo que la recaudación de las deudas tributarias por los procedimientos tradicionales (en particular la recaudación *a posteriori* por vía judicial) ha resultado ineficaz en el caso específico de los suministradores de mano de obra.

27 En lo que atañe concretamente a la responsabilidad solidaria, el Gobierno belga indica que la Comisión incurrió en error al basarse en la situación de los comitentes o empresarios belgas, en lugar de valorar la situación de las otras partes contratantes no registradas y de apreciar la proporcionalidad de la medida en cuestión con respecto al objetivo perseguido.

Apreciación del Tribunal de Justicia

28 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, el artículo 49 CE no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio del prestador de servicios establecido en otro Estado miembro por razón de su nacionalidad, sino también suprimir cualquier restricción a la libre prestación de servicios, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades de los prestadores de servicios de los demás Estados miembros que, en sus respectivos Estados miembros de origen, presten legalmente servicios análogos (en este sentido, véanse las sentencias de 25 de julio de 1991, Säger, C?76/90, Rec. p. I?4221, apartado 12; de 7 de febrero de 2002, Comisión/Italia, C?279/00, Rec. p. I?1425, apartado 31; de 13 de febrero de 2003, Comisión/Italia, C?131/01, Rec. p. I?1659, apartado 26; de 19 de enero de 2006, Comisión/Alemania, C?244/04, Rec. p. I?885, apartado 30, y de 15 de junio de 2006, C?225/04, Comisión/Francia, Rec. p. I?0000, apartado 37).

29 Tal como ha indicado el Abogado General en el punto 25 de sus conclusiones, la prohibición del Tratado CE incluye asimismo aquellas medidas que se limitan a disuadir a un agente de ejercitar la libre prestación de servicios (en este sentido, véanse las sentencias de 29 de noviembre de 2001, De Coster, C?17/00, Rec. p. I?9445, apartado 33; de 11 de diciembre de 2003, AMOK, C?289/02, Rec. p. I?15059, apartado 36, y de 18 de marzo de 2004, Leichtle, C?8/02, Rec. p. I?2641, apartado 32).

30 En el caso de autos, el hecho de que, con arreglo al artículo 403 del CIR 92, el comitente o el empresario deban retener en favor de la Administración belga una cantidad correspondiente al 15 % del precio facturado por el prestador de servicios no registrado, equivale a privar a este último de la posibilidad de disponer inmediatamente de una parte de sus ingresos, que tan sólo podrá recuperar al término de un procedimiento administrativo específico. Así pues, la obligación de retención supone, para los prestadores de servicios no registrados ni establecidos en Bélgica, inconvenientes que pueden disuadirlos de acceder al mercado belga para prestar servicios en el sector de la construcción.

31 Del mismo modo, el hecho de que, con arreglo al artículo 402 del CIR 92, el comitente o empresario que contrate con un prestador de servicios no registrado en Bélgica sea solidariamente responsable de todas las deudas tributarias de este último correspondientes a períodos impositivos anteriores, hasta el límite del 35 % del precio de las obras que hayan de llevarse a cabo, puede disuadir a ese comitente o empresario de recurrir a los servicios de un prestador no registrado ni establecido en Bélgica y que preste legalmente servicios idénticos en su Estado miembro de establecimiento. Si bien es verdad que la responsabilidad solidaria se aplica indistintamente en caso de recurrir a un prestador de servicios no registrado, se encuentre éste establecido en Bélgica o en otro Estado miembro, procede declarar, no obstante, que la disposición controvertida, sin privar a los prestadores no establecidos ni registrados en Bélgica de la posibilidad de prestar allí sus servicios, hace difícil su acceso al mercado belga.

32 Por consiguiente, la obligación de retención y la responsabilidad solidaria constituyen una restricción a la libre prestación de servicios.

33 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sin embargo, una normativa nacional adoptada en un ámbito que no haya sido objeto de armonización comunitaria y que se aplique indistintamente a cualquier persona o empresa que ejerza una actividad en el territorio del Estado miembro de que se trate puede estar justificada, pese a su efecto restrictivo de la libre prestación de servicios, si responde a razones imperiosas de interés general y siempre que dicho interés no quede salvaguardado por las normas a las que está sujeto el prestador en el Estado miembro en

el que esté establecido y que la referida normativa sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse las sentencias Säger, antes citada, apartado 15; de 23 de noviembre de 1999, Arblade y otros, C?369/96 y C?376/96, Rec. p. I?8453, apartados 34 y 35; de 24 de enero de 2002, Portugaia Construções, C?164/99, Rec. p. I?787, apartado 19; de 7 de febrero de 2002, Comisión /Italia, antes citada, apartado 33; de 21 de octubre de 2004, Comisión/Luxemburgo, C?445/03, Rec. p. I?10191, apartado 21, y Comisión/Alemania, antes citada, apartado 31).

34 Al haber sostenido el Gobierno belga que las medidas controvertidas se justificaban por razones imperiosas de interés general relacionadas con la lucha contra el fraude fiscal en el sector de la construcción, es preciso comprobar si cabe admitir tal justificación.

35 A este respecto, si bien el Tribunal de Justicia ha declarado efectivamente que la lucha contra el fraude fiscal y la eficacia de los controles fiscales pueden invocarse para justificar restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse las sentencias de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C?254/97, Rec. p. I?4809, apartado 18; de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C?478/98, Rec. p. I?7587, apartado 39, y de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C?334/02, Rec. p. I?2229, apartado 27), también ha indicado que una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede bastar para justificar una medida que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (en este sentido, véanse las sentencias Comisión/Bélgica, apartado 45, y de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, apartado 27, antes citadas).

36 En el caso de autos, aun admitiendo que en algunos supuestos citados por el Gobierno belga los prestadores de servicios no establecidos ni registrados en Bélgica pueden estar sujetos a impuestos, impuestos a cuenta y tasas cuya recaudación se pretende garantizar mediante la obligación de retención y la responsabilidad solidaria, consta que la aplicación de esas medidas no se limita a tales supuestos.

37 Pues bien, la necesidad de combatir el fraude fiscal no es suficiente para justificar que la obligación de retención y la responsabilidad solidaria se apliquen, con carácter general y preventivo, a todos los prestadores de servicios no establecidos ni registrados en Bélgica, cuando se da la circunstancia de que una parte de ellos no está, en principio, sujeta a los mencionados impuestos, impuestos a cuenta y tasas.

38 Al aplicarse de manera automática e incondicional, las medidas controvertidas no permiten tener en cuenta la situación individual de los prestadores de servicios no establecidos ni registrados en Bélgica.

39 En lo que atañe a la obligación de retención, un medio menos restrictivo que privar a los prestadores de servicios de la posibilidad de disponer inmediatamente de una parte no desdeñable de sus ingresos habría sido prever un sistema, basado en el intercambio de información entre los comitentes y los empresarios, los prestadores de servicios y la Administración tributaria belga, que permitiera, por ejemplo, que los comitentes y empresarios se informaran de las eventuales deudas tributarias de las partes con las que contratan o que estableciera la obligación de informar a la Administración tributaria belga de todo contrato celebrado con personas no registradas o de todo pago efectuado a favor de las mismas.

40 De modo análogo, en lo que atañe a la responsabilidad solidaria, a fin de limitar el efecto disuasorio de la misma sobre los comitentes y los empresarios en relación con todos los prestadores de servicios no registrados, estén o no sujetos, en principio, a los mencionados impuestos, impuestos a cuenta y tasas y estén o no al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, un medio menos restrictivo habría sido prever la posibilidad de que dichos

prestadores de servicios prueben la regularidad de su situación fiscal o eximir a los comitentes y empresarios de la responsabilidad solidaria siempre que hayan efectuado determinadas formalidades destinadas a comprobar la regularidad de la situación fiscal de los prestadores de servicios con los que se propongan celebrar contratos.

41 Además, tal como ha señalado el Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, el carácter desproporcionado de las medidas controvertidas resulta agravado por la aplicación acumulativa de las mismas.

42 Procede, pues, declarar que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 CE y 50 CE, al imponer a los comitentes y a los empresarios que recurren a contratar con extranjeros no registrados en Bélgica la obligación de retener el 15 % de las cantidades adeudadas por las obras realizadas y al imponer a esos mismos comitentes y empresarios la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de tales contratantes extranjeros.

Costas

43 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas al Reino de Bélgica y haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

1) **Declarar que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 CE y 50 CE, al imponer a los comitentes y a los empresarios que recurren a contratar con extranjeros no registrados en Bélgica la obligación de retener el 15 % de las cantidades adeudadas por las obras realizadas y al imponer a esos mismos comitentes y empresarios la responsabilidad solidaria por las deudas tributarias de tales contratantes extranjeros.**

2) **Condenar en costas al Reino de Bélgica.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.