

Downloaded via the EU tax law app / web

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?aptea)

24 februarie 2022(*)

„Trimitere preliminar? – Libera prestare a serviciilor – Articolul 56 TFUE – Restric?ii – Legisla?ie fiscal? – Impozit pe profit – Obliga?ia cump?r?torilor de servicii de a întocmi ?i de a transmite administra?iei fiscale documente justificative referitoare la sumele facturate de prestatori de servicii stabili?i într?un alt stat membru – Absen?a unei astfel de obliga?ii în ceea ce prive?te prest?rile de servicii pur interne – Justificare – Eficacitatea controalelor fiscale – Propor?ionalitate”

În cauzele conexe C?52/21 ?i C?53/21,

având ca obiect dou? cereri de decizie preliminar? 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),

?i

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

împotriva

État belge (C?53/21),

CURTEA (Camera a ?aptea),

compus? din doamna I. Ziemele, pre?edinta Camerei a ?asea, îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei a ?aptea, ?i domnii P. G. Xuereb (raportor) ?i A. Kumin, judec?tori,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL ?i Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, de P. Destrée, avocat;
- pentru guvernul belgian, de S. Baeyens, J.?C. Halleux ?i C. Pochet, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de W. Roels ?i V. Uher, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererile de decizie preliminar? privesc interpretarea articolului 56 TFUE.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a dou? litigii, primul între Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (denumit? în continuare „Pharmacie populaire”) (cauza C?52/21) ?i al doilea între Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (denumit? în continuare „Pharma Santé”) (cauza C?53/21), pe de o parte, ?i État belge (statul belgian), pe de alt? parte, cu privire la condi?iile c?rora le este supus?, potrivit dreptului fiscal al acestui stat membru, deducerea, din venitul impozabil al societ??ilor stabilite în Belgia, a cheltuielilor legate de achizi?ionarea de servicii de la prestatori stabili?i 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 aplicabil? litigiilor principale, are urm?torul cuprins:

„Urm?toarele cheltuieli sunt considerate cheltuieli profesionale numai în cazul în care sunt justificate prin prezentarea unor fi?e individuale ?i a unui extras recapitulativ întocmite în formele ?i în termenele stabilite de Rege:

1° comisioane, comisioane de intermediere, reduceri comerciale sau altele, remunera?ii ?i onorarii indiferent dac? sunt sau nu ocazionale, stimulente, retribu?ii sau avantaje de orice natur? care constituie pentru beneficiari venituri profesionale impozabile sau neimpozabile în Belgia, cu excluderea remunera?iilor prev?zute la articolul 30 punctul 3°;

[...]

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

„O contribu?ie distinct? se stabile?te pentru cheltuielile prev?zute la [articolul] 57 [...] care nu sunt justificate prin prezentarea unei fi?e individuale ?i a unui extras recapitulativ [...]

Aceast? contribu?ie este egal? cu 100 [%] din cheltuielile respective [...], cu excep?ia cazului în care se poate demonstra c? beneficiarul acestor cheltuieli [...] este o persoan? juridic? [...], caz în care cota este stabilit? la 50 [%].

[...]

Aceast? contribu?ie nu este aplicabil? în cazul în care contribuabilul demonstreaz? c? valoarea cheltuielilor prev?zute la articolul 57, [...] este cuprins? într?o declara?ie depus? de beneficiar în conformitate cu articolul 305 [din CIR 1992] sau într?o declara?ie analog? depus? de beneficiar în str?in?tate.

În cazul în care valoarea cheltuielilor prev?zute la articolul 57 [...] nu este inclus? într?o declara?ie depus? în conformitate cu articolul 305 [din CIR 1992] sau într?o declara?ie analog? depus? în str?in?tate de beneficiar, contribu?ia separat? nu se aplic? contribuabilului dac? beneficiarul a fost identificat în mod univoc în termen de cel mult 2 ani ?i 6 luni de la data de 1 ianuarie a exerci?iului

fiscal respectiv.”

5 Potrivit unei practici a?a?numite de „toleran?? administrativ?”, evocat? printre altele la nr. 57/62 din comentariul administrativ al CIR 1992 ?i în Circulara nr. Ci.RH.243/581.810 (AFER nr. 7/2009) din 19 februarie 2009, contribuabilii sunt scuti?i de cerin?a de a prezenta astfel de fi?e individuale ?i astfel de extrase recapitulative atunci când sunt îndeplinite dou? condi?ii. Pe de o parte, în perioada în discu?ie în litigiile principale, destinatarii pl??ilor în cauz? trebuie s? 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 ?i conturile anuale ale întreprinderilor), această referire trebuind s? fie în?eleas? în prezent, în urma abrog?rii acestei legi în anul 2014, ca o referire la obliga?iile contabile ale întreprinderilor prev?zute în cartea III titlul 3 capitolul 2 din code belge de droit économique (Codul belgian de drept economic). Pe de alt? parte, pl??ile în cauz? trebuie acordate ca remunera?ie pentru opera?iuni care nu sunt scutite de obliga?ia de facturare potrivit reglement?rii în materia taxei pe valoarea ad?ugată (TVA).

Litigiile principale ?i întrebarea preliminar?

6 Reclamantele din litigiile principale, Pharmacie populaire ?i Pharma Santé, dou? societ??i cu sediul în Belgia, comercializeaz? produse farmaceutice.

7 Aceste dou? societ??i au încredin?at pe cale contractual? societ??ii LAD Sàrl, o societate cu sediul în Luxemburg, misiunea de a efectua tururi de transport de medicamente.

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

9 Aceste fapte au dat na?tere unor proceduri penale împotriva societ??ilor Pharmacie populaire ?i Pharma Santé, care au fost achitate prin hot?rârile tribunal correctionnel de Liège (Tribunalul Corec?ional din Liège, Belgia) din 28 februarie 2019. Potrivit acestor hot?râri, care au dobândit autoritate de lucru judecat, niciun element din dosare nu stabilea c? presta?iile furnizate reclamantelor din litigiile principale nu corespundeau realit??ii ?i c? pre?urile indicate de acestea nu corespundeau pre?urilor pl?tite în mod real. În plus, niciun element din dosare nu repunea în discu?ie realitatea existen?ei societ??ii LAD.

10 Întrucât reclamantele din litigiile principale nu au întocmit fi?e individuale ?i extrase recapitulative referitoare la aceste cheltuieli în conformitate cu articolul 57 din CIR 1992, administra?ia fiscal? belgian? le?a adresat decizii de impunere rectificative la 20 august ?i, respectiv, la 4 noiembrie 2015, informându?le cu privire la inten?ia sa de a supune sumele în cauz? contribu?iei distincte prev?zute la articolul 219 din CIR 1992.

11 Reclamantele din litigiile principale au sus?inut c? au efectuat pl??ile în cauz? cu bun??credin?? în schimbul unor presta?ii efectuate în mod real ?i c?, în m?sura în care beneficiarul era o societate luxemburghez? supus? unei contabilit??i obligatorii, nu era necesar s? se întocmeasc? fi?e individuale.

12 Prin deciziile adresate reclamantelor din litigiile principale la 23 noiembrie ?i, respectiv, la 11 decembrie 2015, administra?ia fiscal? belgian? ?i?a men?inut pozi?ia, precizând în special c? acestea din urm? nu stabiliser? c? pl??ile în cauz? erau cuprinse într-o declara?ie depus? de beneficiarul acestor pl??i în conformitate cu articolul 305 din CIR 1992 sau într-o declara?ie echivalent? depus? în str?in?tate de acest beneficiar. În consecin??, sumele în discu?ie 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 2016, 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 plătitorilor 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, rezultatul, 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 impus cumpărătorilor de servicii furnizate de societăți nerezidente și implică o sarcină administrativă suplimentară pentru acestea, care nu revine cumpărătorilor acelor 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 recapulative 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 plătitorii pentru serviciile cumpărate de la prestatori stabiliți într-un alt stat membru, în care acestea din urmă sunt supuse 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 stabili 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 stabili în Belgia trebuie considerate ca fiind susceptibile să facă serviciile transfrontaliere mai puțin atractive pentru destinatari ai serviciilor stabili în Belgia decât serviciile furnizate de prestatori stabili în statul membru respectiv și să descurajeze respectivii destinatari să recurgă la prestatori de servicii stabili 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 plătii 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 susceptibil? s? îngreuneze sau s? fac? mai pu?in atractiv? exercitarea liberei circula?ii a serviciilor între statele membre.

28 Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te argumentul guvernului belgian potrivit c?ruia obliga?iile de declarare prev?zute de reglementarea în discu?ie în litigiul principal s?ar limita la elementele strict necesare identific?rii univoce a pl??ilor în cauz?, precum ?i la natura pl??ilor ?i la cuantumul acestora ?i c? aceste informa?ii ar fi în principiu accesibile în conturile pl?titorului, f?r? ca acesta s? fie obligat la cercet?ri susceptibile s? genereze costuri administrative substan?iale, reiese din jurispruden?? c? o restric?ie privind o libertate fundamental? este interzis? de Tratatul FUE chiar dac? este de mic? întindere sau de importan?? minor? (Hot?rârea din 18 octombrie 2012, X, C?498/10, EU:C:2012:635, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?).

29 În al doilea rând, trebuie amintit c? o diferen?? de tratament care constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor poate fi totu?i admis? dac? este justificat? de motive imperative de interes general ?i cu condi?ia ca, într?un asemenea caz, punerea sa în aplicare s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivului urm?rit ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hot?rârea din 3 martie 2020, Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, punctul 45 ?i jurispruden?a citat?).

30 Instan?a de trimitere, de?i se întreab? dac? o eventual? restric?ie poate fi justificat? de astfel de motive imperative de interes general, nu a furnizat preciz?ri în această privin??.

31 În observa?iile sale, guvernul belgian a ar?tat c? reglementarea în discu?ie în litigiul principal este justificat? de necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale. Obiectivul acestei reglement?ri ar fi de a asigura c? sumele pe care cump?r?torul de servicii le deduce din venitul s?u impozabil corespund veniturilor declarate de prestatorul acestor servicii. Desigur, atunci când acesta din urm? este supus legisla?iei contabile belgiene ?i este ?inut s? emit? o factur?, obliga?ia cump?r?torului de a întocmi ?i de a prezenta fi?e individuale ?i extrase recapitulative ale acestor pl??i ar dubla, în principiu, obliga?iile prestatorului de servicii, dat fiind c? datele referitoare la clien?i ale acestuia din urm? ar corespunde, în principiu, celor care figureaz? în documentele pe care trebuie s? le întocmeasc? pl?titorul. Guvernul belgian arat? c? acesta este motivul pentru care, în astfel de situa?ii, exist? o toleran?? administrativ?.

32 Guvernul belgian sus?ine totu?i c? obliga?ia de declarare ce revine cump?r?torilor de servicii ?i?ar p?stra întreaga utilitate atunci când prestatorii de servicii, de?i sunt supu?i legisla?iei contabile din statul lor de stabilire ?i sunt obliga?i s? emit? o factur?, nu sunt stabili?i în Belgia. În astfel de cazuri, pl??ile efectuate nu ar fi impozabile în Belgia, în temeiul dispozi?iilor conven?iilor pentru evitarea dublei impuneri referitoare la profiturile întreprinderilor. Administra?ia fiscal? belgian? „ar preda ?tafeta” administra?iei fiscale a statului membru în care este stabilit prestatorul de servicii, singura abilitat? s? controleze dac? acesta din urm? ?i?a declarat efectiv veniturile. Ar fi vorba despre un schimb de informa?ii spontan ?i automat la care ar participa toate statele membre, precum ?i mai multe state ter?e, informa?iile astfel comunicate fiind cele care figureaz? în fi?ele individuale.

33 Guvernul belgian consider? c? fi?ele individuale ?i extrasele recapitulative prev?zute la articolul 57 din CIR 1992 r?mân indispensabile pentru a permite statului de stabilire al prestatorului de servicii s? efectueze acest control. Extinderea toleran?ei administrative aplicabile pl??ilor efectuate de societ??i stabilite în Belgia la prestatori de servicii stabili?i în alte state membre ar implica renun?area la acest schimb de informa?ii ?i ar compromite supravegherea pe care acest schimb o face posibil?.

34 În această privin??, reiese din jurispruden?? c? necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale poate reprezenta un motiv imperativ de interes general, susceptibil s? 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 plățile care nu sunt impozabile decât într-un alt stat membru către autoritățile fiscale ale aceluși 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 acestea sunt scutiți de întocmirea acestor declarații atunci când sunt îndeplinite condițiile de aplicare a toleranțelor 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 impozitului direct (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 posibilitatea 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 quantum 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 c? sanc?iunea men?ionat? este aplicat? în toate cazurile în care o societate belgian? ?i?a înc?lcat obliga?ia de declarare prev?zut? de reglementarea în discu?ie în litigiile principale f?r? a utiliza posibilit??ile, descrise la punctul 26 din prezenta hot?râre, care permit evitarea acestei sanc?iuni. Chiar presupunând c?, astfel cum a ar?tat guvernul belgian, pl?titorul este scutit de această obliga?ie atunci când cuantumul pl??ilor nu dep??e?te 125 de euro, este, a?adar, evident c?, sub rezerva acestui prag *de minimis*, sanc?iunea men?ionat? este exigibil? chiar ?i atunci când prestatorul a declarat efectiv, în statul membru în care este stabilit, veniturile din surse belgiene ob?inute în schimbul serviciilor sale. Prin urmare, sanc?iunea este aplicabil? chiar ?i atunci când nerespectarea obliga?iei de declarare nu a determinat sustragerea niciunui venit de la impozitare, indiferent dac? este vorba despre cump?r?torul sau despre prestatorul serviciilor în discu?ie.

47 Or, de?i statele membre sunt libere s? sanc?ioneze nerespectarea obliga?iilor administrative pe care le impun, cu condi?ia ca aceste sanc?iuni s? fie propor?ionale cu obiectivul urm?rit, o sanc?iune care const? într?o majorare a impozitului cu o sum? care poate reprezenta 50 % sau chiar 100 % din valoarea serviciilor în cauz?, chiar ?i în lipsa oric?rei sustrageri de la impozit, dep??e?te ceea ce este necesar pentru a asigura eficacitatea controalelor fiscale. Caracterul dispropor?ionat al acestei sanc?iuni este cu atât mai evident cu cât, datorit? toleran?ei administrative men?ionate la punctul 5 din prezenta hot?râre, o prestare de servicii pur intern? Belgiei nu este susceptibil? s? conduc? la aplicarea unei sanc?iuni, nici chiar atunci când prestatorul serviciilor nu a declarat plata primit?.

48 Rezult? c? restric?ia vizat? la punctul 25 din prezenta hot?râre nu poate fi justificat? nici în temeiul combaterii fraudei fiscale, evocat? de reclamantele din litigiul principal ?i de Comisie în observa?iile lor. Acest obiectiv constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil s? justifice o restric?ie privind exercitarea libert??ilor de circula?ie garantate de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 iunie 2009, X ?i Passenheim-van Schoot, C?155/08 ?i C?157/08, EU:C:2009:368, punctul 45 ?i jurispruden?a citat?). În spe??, este adev?rat c? reglementarea în discu?ie poate contribui la descurajarea fraudei fiscale gra?ie sanc?iunii vizate la punctul 44 din prezenta hot?râre. Cu toate acestea, întrucât sanc?iunea men?ionat? este aplicabil? chiar ?i în absen?a oric?rei fraude fiscale, astfel cum s-a ar?tat la punctul 46 din prezenta hot?rârea, ea dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea acestui scop.

49 Având în vedere considera?iile care preced?, este necesar ca la întrebarea preliminar? s? se r?spund? c? articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru care impune oric?rei societ??i stabilite pe teritoriul acestui prim stat membru s? transmit? administra?iei fiscale extrase referitoare la pl??ile pentru serviciile cump?rate de la prestatori stabili?i într?un alt stat membru, în care ace?tia din urm? sunt supu?i reglement?rii privind contabilitatea întreprinderilor ?i obliga?iei de a emite facturi în conformitate cu reglementarea privind TVA?ul, ?i aceasta sub sanc?iunea unei major?ri a impozitului pe profit egale cu 50 % sau cu 100 % din valoarea acestor servicii, în timp ce, potrivit unei practici administrative, primul stat membru men?ionat nu impune nicio obliga?ie analog? atunci când serviciile respective sunt prestate de prestatori stabili?i pe teritoriul s?u.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

50 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?aptea) declar?:

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

* Limba de procedură: franceza.