

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076527

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 30 de enero de 2020

Sala 7.^a

Asunto n.º C-725/18

SUMARIO:

Libre prestación de servicios. Principio de no discriminación. *Impuesto que grava las operaciones bursátiles (IOB) concluidas o ejecutadas en un Estado miembro.* Los ordenantes residentes que, en su condición de destinatarios de servicios de intermediación financiera, deciden recurrir a los servicios de intermediarios residentes para realizar sus operaciones bursátiles se hallan en una situación comparable a la de quienes prefieren recurrir a los servicios de intermediarios no residentes. Aunque es cierto que la normativa nacional controvertida en el litigio principal conlleva someter a los ordenantes residentes a una tributación idéntica con independencia del lugar de establecimiento de dichos intermediarios, también supone imponer una responsabilidad y obligaciones adicionales a aquellos ordenantes que decidan recurrir a intermediarios no residentes. Una normativa nacional de este tipo establece una diferencia de trato entre destinatarios de servicios de intermediación financiera residentes en Bélgica que puede disuadirles de recurrir a los servicios de prestadores no residentes, al tiempo que dificulta a estos ofrecer sus servicios en dicho Estado miembro. Por consiguiente, esa normativa nacional constituye una restricción a la libre prestación de servicios. Debe examinarse, en primer término, si la restricción a la libre prestación de servicios que implica la normativa nacional controvertida en el litigio principal responde a razones imperiosas de interés general. El Gobierno belga afirma que esa normativa nacional pretende garantizar la eficacia del cobro del impuesto y de las inspecciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal, razones que pueden justificar una restricción a la libre prestación de servicios. Por lo que respecta a la idoneidad de esta normativa para alcanzar los objetivos perseguidos, procede señalar que la sujeción al IOB del ordenante que recurre a los servicios de intermediarios no residentes puede garantizar que las operaciones bursátiles en cuestión no eludan el impuesto. De ello se deduce que una normativa nacional de este tipo es adecuada para alcanzar los objetivos que persigue. En cuanto a si la normativa nacional controvertida en el litigio principal no excede de lo que es necesario para alcanzar dichos objetivos. Por tanto, los arts. 56 TFUE y 36 del Acuerdo EEE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto que grava las operaciones bursátiles concluidas o ejecutadas por orden de un residente de dicho Estado miembro por un intermediario profesional no residente, que conlleva una restricción a la libre prestación de los servicios de esos intermediarios profesionales, siempre que esa normativa ofrezca a tal ordenante y a dichos intermediarios profesionales facilidades -tanto en cuanto a las obligaciones declarativas vinculadas a ese impuesto como a su pago- que limiten esa restricción a lo que es necesario para alcanzar los objetivos legítimos perseguidos por la citada normativa.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 56, 63 y 267.

Acuerdo de 2 de mayo de 1992 (Espacio Económico Europeo), arts. 36 y 40.

PONENTE:*Don T. von Danwitz.*

En el asunto C-725/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 8 de noviembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de noviembre de 2018, en el procedimiento entre

Anton van Zantbeek VOF

y

Ministerraad,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), en funciones de Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Anton van Zantbeek VOF, por las Sras. A. Maelfait y S. van Bree, advocaten;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. C. Pochet y los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. C. Decordier, advocaat;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y R. Pethke, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la presente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 TFUE y 63 TFUE y de los artículos 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»).

2. Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Anton van Zantbeek VOF y el Ministerraad (Consejo de Ministros, Bélgica) en relación con un recurso de anulación de disposiciones de Derecho nacional que amplían el ámbito de aplicación de un impuesto que grava las operaciones bursátiles.

Derecho belga

3. Los artículos 122 y 123 de la Programmawet van 25 december 2016 (Ley-Programa de 25 de diciembre de 2016) (Belgisch Staatsblad, 29 de diciembre de 2016, p. 90879; en lo sucesivo, «Ley-Programa») modificaron el Wetboek diverse rechten en taksen (Código sobre Derechos e Impuestos Diversos) insertando un párrafo segundo en los artículos 120 y 126/2 de dicho Código, respectivamente.

4. El artículo 120 del Código sobre Derechos e Impuestos Diversos, en su versión modificada por la Ley-Programa (en lo sucesivo, «CDID»), dispone:

«Estarán sujetas al impuesto sobre las operaciones bursátiles, cuando versen sobre fondos públicos belgas o extranjeros, las siguientes operaciones concluidas o ejecutadas en Bélgica:

1.º cualquier compraventa y, con un carácter más general, cualquier cesión o adquisición a título oneroso;

[...]

3.º cualquier recompra de sus acciones por parte de una sociedad de inversión, cuando la operación tenga por objeto acciones de capitalización;

[...]

Las operaciones contempladas en el párrafo primero se considerarán también concluidas o ejecutadas en Bélgica cuando la orden relativa a las operaciones se curse, directa o indirectamente, a un intermediario establecido en el extranjero:

- por una persona física que resida habitualmente en Bélgica;
- por una persona jurídica por cuenta de una sede o establecimiento de dicha persona jurídica en Bélgica.»

5. El artículo 125, apartado 1, del CDID establece:

«El impuesto se abonará como muy tarde el último día hábil:

1.º del segundo mes posterior a aquel en que se haya concluido o ejecutado la operación, cuando el ordenante sea el sujeto pasivo del impuesto;

2.º del mes siguiente a aquel en el que se haya concluido o ejecutado la operación, en los demás supuestos.

El impuesto se liquidará mediante abono o transferencia a la cuenta bancaria de la oficina competente.

El día del pago, el sujeto pasivo presentará en dicha oficina una declaración que indique la base imponible y todos los demás datos necesarios para su determinación.»

6. Con arreglo al artículo 126/2 del CDID:

«Los intermediarios profesionales responderán personalmente de los tributos que gravan las operaciones que realicen, ya sea por cuenta de terceros o por cuenta propia.

No obstante, cuando el intermediario profesional esté establecido en el extranjero, el ordenante será el sujeto pasivo del impuesto y estará sometido a las obligaciones a las que se refiere el artículo 125, salvo si puede acreditar que se ha abonado el impuesto.»

7. El artículo 126/3 del CDID tiene el siguiente tenor:

«Antes de ejecutar o concluir operaciones bursátiles en Bélgica, los intermediarios profesionales no establecidos en Bélgica podrán solicitar que el Ministro de Hacienda o la persona en quien delegue acredite a un representante responsable establecido en Bélgica. Dicho responsable responderá solidariamente ante el Estado belga del pago de los tributos que gravan las operaciones realizadas por el intermediario profesional, ya sea por cuenta de terceros o por cuenta propia, y del cumplimiento de todas las obligaciones a cargo del intermediario profesional de conformidad con el presente título.

En caso de fallecimiento del representante responsable, de retirada de su acreditación o de incapacitación, se procederá inmediatamente a su sustitución.

El rey fijará las condiciones y modalidades de acreditación del representante responsable.»

8. El artículo 127 del CDID dispone:

«El intermediario estará obligado a entregar a los ordenantes, como muy tarde el día hábil siguiente al de ejecución de la operación, un documento que indique los nombres del beneficiario y del intermediario, el detalle de las operaciones, su importe o valor y el importe del impuesto devengado.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9. Mediante demanda de 20 de junio de 2017, Anton van Zantbeek, una empresa establecida en Bélgica, interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), un recurso de anulación de los artículos 122 y 123 de la Ley-Programa, que introdujo un párrafo segundo en los artículos 120 y 126/2 del CDID, respectivamente.

10. El tribunal remitente expone que dichas disposiciones ampliaron el ámbito de aplicación del impuesto que grava las operaciones bursátiles (en lo sucesivo, «IOB»), al que están sujetas las operaciones concluidas o ejecutadas en Bélgica que tienen por objeto fondos públicos belgas o extranjeros, siempre que la operación se realice con la intervención de un intermediario profesional. Ese tribunal precisa que, con arreglo a las citadas disposiciones, esas operaciones ya no son las únicas sujetas a dicho impuesto, ya que también contempla las operaciones «que se consideren concluidas o ejecutadas en Bélgica», de modo que dicho impuesto también se devenga cuando un ordenante residente, a saber, «una persona física que resida habitualmente en Bélgica» o «una persona jurídica por cuenta de una sede o establecimiento de dicha persona jurídica en Bélgica» curse la orden de compra o de venta a un intermediario profesional no residente. El citado tribunal añade que, en este último supuesto, el ordenante pasa a ser sujeto pasivo del IOB en lugar del intermediario profesional, ya que no se puede obligar a los intermediarios profesionales no residentes a cumplir las disposiciones fiscales belgas. Ese ordenante deberá declarar y pagar dicho impuesto en los dos meses posteriores a la operación en cuestión, salvo si puede acreditar que ya ha sido abonado, por ese intermediario o por su representante responsable.

11. En apoyo de su recurso, Anton van Zantbeek alega que los artículos 122 y 123 de la Ley-Programa, en la medida en que establecen una diferencia de trato entre ordenantes belgas, según que recurran o no a intermediarios profesionales establecidos en Bélgica, son contrarios, por una parte, al principio de igualdad garantizado por los artículos 10, 11 y 172 de la Constitución belga y, por otra parte, a esas disposiciones constitucionales, en relación con el artículo 56 TFUE y el artículo 36 del Acuerdo EEE, que establecen la libre prestación de servicios, o con el artículo 63 TFUE y el artículo 40 del Acuerdo EEE, relativos a la libre circulación de capitales.

12. A este respecto, Anton van Zantbeek sostiene que si un ordenante residente en Bélgica recurre a un intermediario profesional que no resida en ese Estado miembro, dicho ordenante será tratado como un intermediario profesional, puesto que, por una parte, estará sometido a las obligaciones de declaración y de pago del IOB y, por otra, podrán serle impuestas sanciones administrativas casi idénticas a las que recaen en los intermediarios profesionales belgas. Por tanto, a su entender, será manifiestamente mucho más arriesgado, costoso y gravoso administrativamente hablando para ese ordenante residente en Bélgica recurrir a un intermediario profesional no residente, lo que constituye una restricción a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales que no puede justificarse por objetivos de interés general.

13. El Consejo de Ministros rebate esa alegación y precisa que el régimen fiscal resultante de los artículos 120 y 126/2 del CDID se aplica indistintamente a todos los operadores bursátiles, con independencia de su lugar de residencia, si bien únicamente los intermediarios profesionales establecidos en Bélgica están obligados a recaudar el IOB de las operaciones ejecutadas. Concluye, por consiguiente, que la situación del ordenante residente que recurre a un intermediario profesional residente no es comparable a la de un mismo ordenante que recurra a un intermediario profesional no residente. Sostiene, con carácter subsidiario, que la diferencia de trato alegada se basa en un criterio objetivo, persigue una finalidad legítima y no es desproporcionada.

14. El tribunal remitente pone de manifiesto que el legislador belga pretendía ampliar el ámbito de aplicación del IOB, ya que, cuando un ordenante establecido en Bélgica se dirigía a un intermediario profesional no residente, la operación solía realizarse en una plaza extranjera, sin que fuera exigible el impuesto. Ese legislador también apreció la competencia desleal de ciertos intermediarios profesionales no residentes con respecto a los intermediarios profesionales belgas, que recaudan dicho impuesto. El mencionado tribunal añade que los artículos 120 y 126/2 del CDID podrían tener como efecto restringir la libertad de los residentes belgas a la hora de elegir un intermediario profesional para realizar sus operaciones bursátiles, habida cuenta, en particular, de la responsabilidad

que se deriva para el ordenante cuando recurre a intermediarios profesionales no residentes en caso de que no se realice o se demore la declaración relativa al IOB o su pago.

15. El órgano jurisdiccional remitente indica asimismo que, para facilitar la práctica de la prueba del pago de dicho impuesto, permitiendo eximir al ordenante, los intermediarios profesionales no residentes pueden solicitar que se acredite a un representante responsable, que se encargará de cumplir, por su cuenta, las obligaciones declarativas y administrativas vinculadas con el citado pago. Sin embargo, no cabe imponer a esos intermediarios el nombramiento de un representante de este tipo. Además, aunque nombrara a un mandatario para que cumpla con sus obligaciones relativas al IOB, el ordenante seguiría siendo responsable frente al Estado belga. El citado ordenante podría acreditar el abono de dicho impuesto presentando un documento de conformidad con el artículo 127 del CDID, que indicase, en particular, el valor de la operación en que se basa dicho impuesto y la prueba del pago a su intermediario, mediante, por ejemplo, un extracto de cuenta.

16. En estas circunstancias, el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 56 [TFUE] y 36 del [Acuerdo EEE] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual se introduce un impuesto sobre las operaciones bursátiles, conforme a los artículos 120 y 126/2 del [CDID], y que tiene como consecuencia que el ordenante belga se convierte en deudor del impuesto cuando el intermediario profesional está establecido en el extranjero?»

2) ¿Deben interpretarse los artículos 63 [TFUE] y 40 del [Acuerdo EEE] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual se introduce un impuesto sobre las operaciones bursátiles, mencionado en los artículos 120 y 126/2 del [CDID], y que tiene como consecuencia que el ordenante belga se convierte en deudor del impuesto cuando el intermediario profesional está establecido en el extranjero?»

3) Si, en virtud de la respuesta que se dé a las cuestiones prejudiciales primera o segunda, el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional) llegase a la conclusión de que los artículos controvertidos incumplen una o varias de las obligaciones derivadas de las disposiciones citadas en dichas cuestiones, ¿podría el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional) mantener provisionalmente las consecuencias de los artículos 120 y 126/2 del [CDID] con el fin de evitar la inseguridad jurídica y permitir al legislador adecuar dichos artículos a las citadas obligaciones?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

17. Con carácter preliminar, procede señalar que, según indica la petición de decisión prejudicial, las disposiciones nacionales impugnadas en el litigio principal, concretamente los artículos 120, párrafo segundo, y 126/2, párrafo segundo, del CDID, modificaron el ámbito de aplicación del IOB y los criterios de sujeción al mismo. Con arreglo a estas disposiciones, por una parte, se someten a dicho impuesto, además de las operaciones bursátiles concluidas o ejecutadas en Bélgica, siempre que la operación se realice con intervención de un intermediario profesional, las operaciones que «se consideren concluidas o ejecutadas» en ese Estado miembro, es decir, aquellas ordenadas por residentes belgas a intermediarios profesionales no residentes. Por otra parte, cuando el intermediario profesional esté establecido en el extranjero, deja de ser el sujeto pasivo del IOB soportado por su cliente y de estar sometido a las consecuentes obligaciones declarativas, quedando esos deberes a cargo del propio ordenante.

18. De ello se desprende que, con sus dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente desea que se dilucide, en esencia, si los artículos 56 TFUE y 63 TFUE y los artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto que grava las operaciones bursátiles concluidas o ejecutadas por orden de un residente de dicho Estado miembro por un intermediario profesional no residente, con la consecuencia de que tal ordenante es sujeto pasivo de dicho impuesto y está sometido a las obligaciones declarativas vinculadas al mismo.

19. Para responder a estas cuestiones prejudiciales, hay que señalar, en primer lugar, que una normativa nacional de este tipo puede afectar tanto a la libre prestación de servicios como a la libre circulación de capitales.

20. A este respecto, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, cuando una norma nacional guarda relación tanto con la libre prestación de servicios como con la libre circulación de capitales, el Tribunal de Justicia la examina, en principio, a la luz de una sola de estas dos libertades, si consta que, en las circunstancias del asunto principal, una de ellas es por completo secundaria respecto a la otra y puede ser considerada accesorio de esta [véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, apartado 34; de 26 de mayo de 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, apartado 39, y de 8 de junio de 2017, Van der Weegen y otros, C-580/15, EU:C:2017:429, apartado 25].

21. En el litigio principal, resulta que el aspecto de la libre prestación de servicios prevalece sobre el de la libre circulación de capitales. En efecto, aunque un tributo como el IOB puede afectar a la libre circulación de capitales en la medida en que tiene por objeto operaciones bursátiles, de lo indicado por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que dicho impuesto solo se aplica si en la operación interviene un intermediario profesional. Además, ese tribunal se pregunta acerca de la restricción que podría derivarse de que el ordenante, cuando recurre a un prestador de servicios de intermediación financiera no residente, se convierta en sujeto pasivo de dicho impuesto, mientras que no ocurre lo mismo cuando se dirige a un prestador de servicios residente. Pues bien, esa consecuencia afecta principalmente a la libre prestación de servicios, mientras que los efectos en la libre circulación de capitales no son más que una consecuencia inevitable de la eventual restricción impuesta a las prestaciones de servicios.

22. De ello resulta que la normativa controvertida en el litigio principal debe examinarse únicamente a la luz del artículo 56 TFUE y del artículo 36 del Acuerdo EEE.

23. En segundo lugar, 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 por el hecho de que quien los presta se encuentre establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúa la prestación (sentencias de 19 de junio de 2014, Strojírny Prostějov y ACO Industries Tábor, C-53/13 y C-80/13, EU:C:2014:2011, apartado 34, y de 22 de noviembre de 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank, C-625/17, EU:C:2018:939, apartado 28). Constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de junio de 2014, Strojírny Prostějov y ACO Industries Tábor, C-53/13 y C-80/13, EU:C:2014:2011, apartado 35, y de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 46 y jurisprudencia citada).

24. Por otra parte, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el artículo 56 TFUE confiere derechos no solo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios (sentencias de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone, 286/82 y 26/83, EU:C:1984:35, apartado 10; de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 23, 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 26).

25. En el caso de autos, Anton van Zantbeek sostiene que la normativa nacional controvertida en el litigio principal menoscaba la libre prestación de servicios en la medida en que establece una diferencia de trato injustificada entre los ordenantes residentes en Bélgica en función de que recurran, para realizar operaciones bursátiles, a intermediarios profesionales establecidos en ese mismo Estado miembro o en el extranjero. Sostiene que esa normativa nacional supone para los ordenantes residentes incrementar el riesgo, el coste y la carga de recurrir a intermediarios no residentes, lo que hace menos interesante tal recurso.

26. A este respecto, procede señalar que los ordenantes residentes que, en su condición de destinatarios de servicios de intermediación financiera, deciden recurrir a los servicios de intermediarios residentes para realizar sus operaciones bursátiles se hallan en una situación comparable a la de quienes prefieren recurrir a los servicios de intermediarios no residentes.

27. Aunque es cierto que la normativa nacional controvertida en el litigio principal conlleva someter a los ordenantes residentes a una tributación idéntica con independencia del lugar de establecimiento de dichos intermediarios, también supone imponer una responsabilidad y obligaciones adicionales a aquellos ordenantes que decidan recurrir a intermediarios no residentes.

28. En efecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en este último caso, los ordenantes residentes pasan a ser sujetos pasivos del IOB y a estar sometidos a obligaciones declarativas vinculadas a dicho impuesto en virtud del artículo 126/2 del CDID, mientras que, si hubieran recurrido a un intermediario residente, sería él quien habría respondido de estas obligaciones y de recaudar dicho impuesto en la fuente. Así, los ordenantes residentes que recurren a los servicios de un intermediario no residente están obligados, en particular, a declarar ellos mismos ese impuesto mediante un documento que incluya las menciones a las que se refiere el artículo 127 del CDID y a abonarlo en un plazo de dos meses, so pena de multa, salvo si presentan la prueba de que ya ha sido abonado por ese intermediario o por su representante responsable en Bélgica.

29. Así pues, una normativa nacional de este tipo establece una diferencia de trato entre destinatarios de servicios de intermediación financiera residentes en Bélgica que puede disuadirles de recurrir a los servicios de prestadores no residentes, al tiempo que dificulta a estos ofrecer sus servicios en dicho Estado miembro. Por consiguiente, esa normativa nacional constituye una restricción a la libre prestación de servicios.

30. En tercer lugar, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una restricción de este tipo puede estar justificada por razones imperiosas de interés general. También es necesario que la aplicación de dicha restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no exceda de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, EU:C:2006:525, apartado 40; de 13 de julio de 2016, Brisal y KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, apartado 29, y de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 52 y jurisprudencia citada).

31. Debe examinarse, en primer término, si la restricción a la libre prestación de servicios que implica la normativa nacional controvertida en el litigio principal responde a razones imperiosas de interés general.

32. En el caso de autos, el Gobierno belga afirma que esa normativa nacional pretende garantizar la eficacia del cobro del impuesto y de las inspecciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal.

33. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de la libre prestación de servicios tanto la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto y de las inspecciones tributarias (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartados 53 y 57 y jurisprudencia citada) -teniendo estas últimas por objeto luchar contra el fraude y la evasión fiscales [véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 44, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 74]- como la lucha contra el fraude fiscal (véase, en particular, la sentencia de 19 de junio de 2014, Strojírny Prostějov y ACO Industries Tábor, C-53/13 y C-80/13, EU:C:2014:2011, apartado 55 y jurisprudencia citada).

34. Según las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial, confirmadas por el Gobierno belga, de los trabajos preparatorios relativos a los artículos 122 y 123 de la Ley-Programa se desprende que esas disposiciones persiguen evitar cualquier competencia desleal entre los intermediarios profesionales residentes y no residentes -en la medida en que los primeros están obligados a retener el IOB en la fuente por cuenta de su cliente al ejecutar operaciones bursátiles, de conformidad con el CDID, mientras que los segundos no están obligados a hacerlo en las transacciones realizadas para clientes belgas- y permiten garantizar la eficacia del cobro del impuesto y de las inspecciones tributarias.

35. Tales motivos, íntimamente ligados en el caso de autos, responden al concepto de «razones imperiosas de interés general», en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 33 de la presente sentencia, de modo que pueden justificar una restricción a la libre prestación de servicios.

36. En segundo término, por lo que respecta a la idoneidad de esta normativa para alcanzar los objetivos perseguidos, procede señalar que la sujeción al IOB del ordenante que recurre a los servicios de intermediarios no residentes puede garantizar que las operaciones bursátiles en cuestión no eludan el impuesto (véase, por analogía, la sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 39 y jurisprudencia citada), haciendo más eficaces las inspecciones tributarias y más difícil la elusión de dicho impuesto, a cargo del ordenante.

37. De ello se deduce que una normativa nacional de este tipo es adecuada para alcanzar los objetivos que persigue.

38. En cuanto a si la normativa nacional controvertida en el litigio principal no excede de lo que es necesario para alcanzar dichos objetivos, procede señalar de entrada, como ha observado la Comisión Europea, que la información necesaria para el establecimiento y la inspección de un impuesto como el IOB, que tiene por objeto cualquier operación bursátil, no puede obtenerse únicamente mediante la cooperación administrativa ni mediante el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad establecidos, en particular, por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014 (DO 2014, L 359, p. 1).

39. Además, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, si bien la normativa nacional controvertida en el litigio principal supone que el ordenante belga pase a ser sujeto pasivo del IOB cuando el intermediario profesional está establecido en el extranjero, limita la carga resultante de dicha sujeción a lo que es necesario para alcanzar los objetivos perseguidos.

40. En particular, con arreglo al artículo 126/2 del CDID, el ordenante está exento del pago de este impuesto y de las obligaciones declarativas vinculadas al mismo si acredita que ya ha sido abonado. A tal efecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que a dicho ordenante le basta con presentar el documento al que se refiere el artículo 127 del CDID, que indica el nombre del intermediario profesional no residente, el tipo y el valor de la operación y el valor de ese impuesto, acompañado, por ejemplo, por un extracto de cuenta que acredite su pago.

41. Por otra parte, resulta que el ordenante residente puede acordar con el intermediario profesional no residente al que recurra que este se encargue de facilitarle un extracto de cuenta de las operaciones que muestren el pago del IOB, como están obligados a hacer los intermediarios establecidos en Bélgica. El tribunal remitente también observa que el intermediario profesional no residente tiene la posibilidad de nombrar a un mandatario para que realice esas formalidades.

42. De la petición de decisión prejudicial se desprende asimismo que, con la introducción del artículo 126/3 del CDID, el legislador belga también pretendió simplificar la práctica de la prueba en materia de pago del IOB. Este artículo permite a los intermediarios no residentes solicitar -sin obligarles a ello- la acreditación de un representante domiciliado en Bélgica para que cumpla, por cuenta de los citados intermediarios, las obligaciones declarativas vinculadas al pago de dicho impuesto, del que será responsable. En particular, esta facultad puede paliar la dificultad asociada a la necesidad de cumplimentar el documento al que se refiere el artículo 127 del CDID en una lengua que no es la del intermediario profesional no residente.

43. En estas circunstancias, esa elección, en favor tanto de los ordenantes residentes como de los intermediarios profesionales no residentes, que les permite adoptar, entre dichas opciones, la solución que les parezca menos molesta, limita la restricción a la libre prestación de servicios resultante de la normativa nacional controvertida en el litigio principal a lo que es necesario para alcanzar los objetivos que persigue, de modo que dicha normativa, que ofrece por consiguiente a dichos ordenantes y a dichos intermediarios profesionales facilidades,

tanto en cuanto a las obligaciones declarativas vinculadas al IOB como a su pago, no parece que exceda de lo que es necesario para cumplir esos objetivos.

44. Por último, es preciso señalar que el artículo 36 del Acuerdo EEE es una disposición análoga a la establecida en el artículo 56 TFUE, de modo que las consideraciones relativas a este último artículo, expuestas en los apartados 23 a 43 de la presente sentencia, son también válidas por lo que respecta al citado artículo 36.

45. En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 56 TFUE y el artículo 36 del Acuerdo EEE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto que grava las operaciones bursátiles concluidas o ejecutadas por orden de un residente de dicho Estado miembro por un intermediario profesional no residente, que conlleva una restricción a la libre prestación de los servicios de esos intermediarios profesionales, siempre que esa normativa ofrezca a tal ordenante y a dichos intermediarios profesionales facilidades -tanto en cuanto a las obligaciones declarativas vinculadas a ese impuesto como a su pago- que limiten esa restricción a lo que es necesario para alcanzar los objetivos legítimos perseguidos por la citada normativa.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

46. Habida cuenta de la respuesta dada a las dos primeras cuestiones, no procede responder a la tercera cuestión prejudicial.

Costas

47. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

El artículo 56 TFUE y el artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establece un impuesto que grava las operaciones bursátiles concluidas o ejecutadas por orden de un residente de dicho Estado miembro por un intermediario profesional no residente, que conlleva una restricción a la libre prestación de los servicios de esos intermediarios profesionales, siempre que esa normativa ofrezca a tal ordenante y a dichos intermediarios profesionales facilidades -tanto en cuanto a las obligaciones declarativas vinculadas a ese impuesto como a su pago- que limiten esa restricción a lo que es necesario para alcanzar los objetivos legítimos perseguidos por la citada normativa.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.