

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090687

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de septiembre de 2023

Sala 3.^a

Asunto n.º C-461/21

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Importaciones. *Operaciones de transporte por carretera directamente relacionadas con la importación de bienes. Prueba.* Una sociedad establecida en Rumanía, presta servicios de transporte de mercancías por carretera. El art. 86.1 b) y 2 y 144 de la Directiva 2006/112/CE deben interpretarse en el sentido de que, para acogerse a la exención del IVA contemplada para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes, cuando el transporte de una mercancía importada en la Unión Europea es efectuado por un sujeto pasivo entre el Estado miembro en cuyo territorio se sitúa el lugar de introducción de ese bien en la Unión y un lugar de destino situado en otro Estado miembro, el registro de la operación de importación no conlleva, por sí mismo y sistemáticamente, la inclusión de los gastos de ese transporte en la base imponible del IVA de la mercancía importada. Estos preceptos, los arts. 86.1 b) y 2 y 144 de la Directiva 2006/112/CE deben interpretarse también en el sentido de que se oponen a la práctica tributaria de un Estado miembro consistente en denegar automáticamente la exención del IVA para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes debido a que el deudor no ha presentado los documentos específicos prescritos por la normativa nacional, mientras que sí ha presentado otros documentos, cuya autenticidad y fiabilidad están fuera de toda duda, que pueden demostrar que se cumplen los requisitos a los que esas disposiciones supeditan el derecho a la exención del IVA. En el presente asunto, cuando un prestador no residente presta un servicio a un residente rumano, la legislación rumana obliga al destinatario de la prestación a practicar, en concepto de impuesto sobre la renta de no residentes, una retención a cuenta equivalente al 16 % de las rentas brutas abonadas a ese operador. No obstante, cuando dicho operador es un residente danés, el tipo de esa retención se reduce al 4 % en virtud de lo estipulado en el Convenio para Evitar la Doble Imposición. En cambio, en caso de prestación de los mismos servicios por un prestador residente, no se aplica ninguna retención. El Tribunal de Justicia ha declarado que el proveedor y el beneficiario de los servicios son dos sujetos de Derecho distintos con sus respectivos intereses y ambos pueden invocar la libre prestación de servicios cuando sus derechos resulten conculcados. La obligación de realizar una retención a cuenta implica tanto una carga administrativa adicional como también riesgos en materia de responsabilidad, puede hacer que los servicios transfronterizos sean menos interesantes para los destinatarios de servicios residentes que los servicios realizados por prestadores de servicios también residentes. Por consiguiente, tal obligación puede disuadir a dichos destinatarios de recurrir a prestadores de servicios no residentes y debe calificarse de restricción a la libre prestación de servicios. Los arts. 56 y 57 TFUE deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, constituye una prestación de servicios, en el sentido de estos artículos, una prestación consistente en recuperar el IVA y los impuestos especiales de las administraciones financieras de varios Estados miembros y, por otra parte, la aplicación de una retención a cuenta sobre las rentas percibidas por una prestación de servicios realizada por un prestador no residente, mientras que una prestación equivalente realizada por un prestador de servicios residente no estaría sujeta a tal retención, constituye una restricción a la libre prestación de servicios. Esta restricción puede estar justificada por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto, en la medida en que sea adecuada para alcanzar ese objetivo y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo. El art. 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, por regla general, los prestadores de servicios no residentes tributan por las rentas percibidas como retribución por los servicios prestados, sin que se les conceda la posibilidad de deducir los gastos profesionales directamente relacionados con esas actividades, mientras que sí se les reconoce tal posibilidad a los prestadores de servicios residentes, a menos que la restricción a la libre prestación de servicios que implica esa normativa responda a un objetivo legítimo compatible con el TFUE y se justifique por razones imperiosas de interés general.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 85 y 144.

Convenio para evitar la Doble Imposición entre Rumanía y Dinamarca, arts. 7 y 12.

Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera (CMR), arts. 4 y 6.

Tratado de 25 de marzo de 1957 de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), arts. 56 y 57.

PONENTE:

Don N. Jääskinen.

En el asunto C-461/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía), mediante resolución de 17 de junio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de julio de 2021, en el procedimiento entre

SC Cartrans Preda SRL

y

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, y los Sres. M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (Ponente) y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretaria: Sra. A. Lamote, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de noviembre de 2022;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SC Cartrans Preda SRL, por los Sres. R. Popescu y C. Preda;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia, T. Isacu de Groot y E. A. Stamate, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de enero de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación, por una parte, del artículo 144 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en relación con el artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, de esa Directiva y, por otra parte, de los artículos 56 TFUE y 57 TFUE.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Cartrans Preda SRL (en lo sucesivo, «Cartrans») y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Dirección General Regional de Hacienda de Ploiești - Administración Provincial de Hacienda de Prahova, Rumanía; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con la obligación impuesta a Cartrans de pagar, por una parte, un importe adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a servicios de transporte de bienes destinados a ser importados en Rumanía y, por otra parte, un impuesto retenido a cuenta sobre las rentas abonadas por Cartrans a una sociedad no residente que contrata servicios de recuperación del IVA en el extranjero.

Marco jurídico

Derecho internacional

CMR

3. Rumanía se adhirió al Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera, firmado en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el Protocolo firmado en Ginebra el 5 de julio de 1978 (en lo sucesivo, «CMR»), mediante el Decretul nr. 451/1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) [Decreto n.º 451/1972 de Adhesión de Rumanía al Convenio relativo al Contrato de Transporte Internacional de Mercancías por Carretera (CMR)], de 20 de noviembre de 1972.

4. El artículo 4 del CMR estipula:

«La carta de porte es documento fehaciente de la existencia de un contrato del transporte. La ausencia, irregularidad o pérdida de dicho documento no afectará ni a la existencia ni a la validez del contrato de transporte, que seguirá estando sometido a las disposiciones de este Convenio.»

5. El artículo 6, apartado 1, del CMR establece:

«La carta de porte debe contener los términos siguientes:

- a) Lugar y fecha de su redacción.
- b) Nombre y domicilio del remitente.
- c) Nombre y domicilio del transportista.
- d) Lugar y fecha en que se hace cargo de la mercancía.
- e) Nombre y domicilio del destinatario y lugar de entrega.
- f) Denominación de la naturaleza de la mercancía y del modo de embalaje, así como denominación normal de la mercancía si esta es peligrosa.
- g) Número de paquetes, sus marcas particulares y sus números.
- h) Cantidad de mercancía, expresada en peso bruto o de otra manera.
- i) Gastos de transporte (precio del mismo, gastos accesorios, derechos de aduana y otros gastos que sobrevengan desde la conclusión del contrato hasta el momento de entrega).
- j) Instrucciones exigidas por las formalidades de aduana y otras.
- k) Indicación de que el transporte está sometido, aunque se haya estipulado lo contrario, al régimen establecido por el presente Convenio.»

Convenio para Evitar la Doble Imposición

6. El artículo 7, apartado 1, del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Rumanía y Dinamarca, firmado en Copenhague el 13 de diciembre de 1976 (en lo sucesivo, «Convenio para Evitar la Doble Imposición»), dispone:

«Los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado contratante solo podrán tributar en ese Estado, a menos que dicha empresa desarrolle su actividad en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en él. [...]»

7. El artículo 12, apartados 1 a 3, de ese Convenio estipula:

«1. Las comisiones procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente de otro Estado contratante podrán tributar en ese otro Estado.

2. No obstante, tales comisiones podrán tributar en el Estado contratante del que procedan, de conformidad con la legislación de dicho Estado; el impuesto así determinado no podrá, sin embargo, exceder del 4 % del importe de las comisiones.

3. En el presente artículo, por “comisión” se entenderán los pagos efectuados a un intermediario (corredor), a un representante comisionista general o a cualquier otra persona equiparada a tal intermediario o representante por la legislación tributaria del Estado contratante del que proceda el pago.»

Derecho de la Unión

8. A tenor del artículo 85 de la Directiva del IVA:

«En las importaciones de bienes, la base imponible estará constituida por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana.»

9. A tenor del artículo 86 de esa Directiva:

«1. Deben incluirse en la base imponible, en la medida en que no estén ya incluidos, los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del Estado miembro de importación, así como los que se devenguen con motivo de la importación, excepto el IVA que haya de percibirse;
- b) los gastos accesorios, tales como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el territorio del Estado miembro de importación, así como aquellos que se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.

2. A efectos de la letra b) del apartado 1, se considerará “primer lugar de destino” el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el Estado miembro de importación. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregación de la carga en el Estado miembro de importación.»

10. El título IX de la citada Directiva se titula «Exenciones» y comprende diez capítulos que abarcan los artículos 131 a 166. El artículo 131 de la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

11. El artículo 144 de la Directiva del IVA dispone:

«Los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes y cuyo valor esté incluido en la base imponible de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 86.»

Derecho rumano

12. A tenor del artículo 7 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 relativa al Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), en vigor hasta el 31 de marzo de 2010 (en lo sucesivo, «Ley n.º 571/2003»), titulado «Definiciones de los conceptos comunes»:

«(1) A efectos del presente código, [...], se entenderá por:

[...]

9. comisión - cualquier pago en efectivo o en especie abonado a un intermediario, a un comisionista general o a cualquier persona equiparada a un intermediario o a un comisionista general por los servicios de intermediación prestados en relación con una operación comercial;

[...]».

13. El tenor de esta disposición se reprodujo en el artículo 7, apartado 1, punto 9, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015 relativa al Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 688 de 10 de septiembre de 2015; en lo sucesivo, «Ley n.º 227/2015»), en vigor desde el 1 de enero de 2016.

14. A tenor del artículo 113 de la Ley n.º 571/2003 y del artículo 221 de la Ley n.º 227/2015, que se titulan «Sujetos pasivos» y están redactados en términos idénticos:

«Los no residentes que perciban rentas imponibles procedentes de Rumanía estarán obligados a pagar el impuesto con arreglo al presente capítulo y se denominarán en lo sucesivo sujetos pasivos.»

15. A tenor del artículo 115 de la Ley n.º 571/2003 y del artículo 223 de la Ley n.º 227/2015, que se titulan «Rentas imponibles procedentes de Rumanía» y están redactados en términos idénticos:

«(1) Las rentas imponible procedentes de Rumanía, ya sean percibidas en Rumanía o en el extranjero, son las siguientes:

[...]

f) las comisiones pagadas por un residente;

[...]».

16. A tenor del artículo 116 de la Ley n.º 571/2003, titulado «Retención del impuesto sobre las rentas imponible procedentes de Rumanía obtenidas por no residentes», reproducido en esencia en el artículo 224 de la Ley n.º 227/2015:

«(1) El impuesto adeudado por los no residentes sobre las rentas imponible procedentes de Rumanía será calculado, retenido e ingresado en el presupuesto del Estado por la persona que abone la renta.

(2) El impuesto adeudado se calculará aplicando los siguientes tipos a las rentas brutas:

[...]

d) 16 % para todas las demás rentas imponible procedentes de Rumanía, enumeradas en el artículo 115.

[...]»

17. El artículo 118 de la Ley n.º 571/2003, titulado «Aplicación combinada de las disposiciones del Código Tributario, de los convenios para evitar la doble imposición y del Derecho de la Unión», recogido en esencia en el artículo 230 de la Ley n.º 227/2015, dispone:

«(1) De conformidad con el artículo 116, cuando un sujeto pasivo resida en un país con el que Rumanía haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición, el tipo impositivo aplicado a la renta imponible procedente de Rumanía obtenida por ese sujeto pasivo no podrá exceder del tipo impositivo establecido por el convenio aplicable a esa renta. Cuando la legislación nacional o los convenios para evitar la doble imposición establezcan tipos impositivos diferentes, los tipos impositivos aplicables serán los más favorables. Si el sujeto pasivo reside en un país de la Unión Europea, el tipo impositivo aplicable a la renta imponible procedente de Rumanía obtenida por ese sujeto pasivo será el tipo más favorable establecido por la legislación nacional, el Derecho de la Unión o los convenios para evitar la doble imposición. [...]

(2) A efectos de la aplicación de las disposiciones del convenio para evitar la doble imposición y del Derecho de la Unión, el no residente estará obligado a presentar a la persona que abone la renta, en el momento de su obtención, el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad competente de su Estado de residencia [...]. En el momento de la presentación del certificado de residencia fiscal [...], se aplicarán las disposiciones del convenio para evitar la doble imposición o del Derecho de la Unión y se procederá a la regularización del impuesto dentro del plazo legal de prescripción. [...]

(3) En caso de retenciones fiscales que excedan de los tipos previstos en los convenios para evitar la doble imposición o en el Derecho de la Unión, el importe del exceso de impuesto retenido se devolverá de conformidad con las disposiciones de la Ordonanță Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Decreto del Gobierno n.º 92/2003 relativo al Código de Procedimiento Tributario). [...]

18. El artículo 5 del anexo del Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103/2016 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la articolul 294 alineatul (1) literale a)-i), articolul 294 alineatul (2) și articolul 296 din Legea nr. 227/2015 [Orden del Ministro de Hacienda n.º 103/2016, por la que se aprueban las medidas de aplicación de la exención del IVA para las operaciones contempladas en el artículo 294, apartado 1, letras a) a i), en el artículo 294, apartado 2, y en el artículo 296 de la Ley n.º 227/2015], de 22 de enero de 2016, dispone:

«(1) De conformidad con el artículo 294, apartado 1, letra d), del Código Tributario, estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios, incluido el transporte y los servicios accesorios a los transportes, que estén directamente relacionadas con la importación de bienes, siempre que su valor esté incluido en la base imponible de los bienes importados de conformidad con el artículo 289 del Código Tributario.

(2) La exención del impuesto contemplada en el artículo 294, apartado 1, letra d), del Código Tributario para los servicios de transporte de bienes directamente relacionados con la importación de bienes será justificada por el

prestador si se considera que el lugar de la prestación de servicios se encuentra en Rumanía, de conformidad con el artículo 278 del Código Tributario, y si dicho prestador es la persona obligada a pagar el impuesto, de conformidad con el artículo 307, apartado 1, del Código Tributario, en caso de que no se aplique una exención del impuesto.

Los documentos necesarios para justificar la exención del impuesto son los siguientes:

- a) la factura o, en su caso, para las personas que realizan efectivamente la prestación de servicios de transporte, el documento de transporte específico, si contiene al menos la información a que se refiere el artículo 319, apartado 20, del Código Tributario;
 - b) el contrato celebrado con el beneficiario;
 - c) los documentos específicos de transporte en función del tipo de transporte o, en su caso, copias de esos documentos;
 - d) los documentos que demuestren que los bienes transportados se importaron en la Unión Europea y que el valor de los servicios se incluyó en la base imponible de los bienes importados.
- [...]

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19. Cartrans, una sociedad establecida en Rumanía, presta servicios de transporte de mercancías por carretera.

20. Esta sociedad fue objeto, entre el 18 de noviembre de 2019 y el 7 de febrero de 2020, de una inspección fiscal a raíz de la cual la autoridad tributaria practicó, el 10 de febrero de 2020, una liquidación en la que le imputaba un IVA adicional por importe de 1 529 leus rumanos (RON) (aproximadamente 311 euros), correspondiente a una factura emitida el 23 de marzo de 2016 relativa a servicios de transporte por carretera que prestó a otra sociedad. El transporte se refería a un trayecto realizado entre el puerto de Róterdam (Países Bajos), lugar en que los bienes transportados entraron en la Unión, y Cluj-Napoca (Rumanía) (en lo sucesivo, «servicios de transporte controvertidos»). Mediante la misma liquidación, la autoridad tributaria reclamó un importe que ascendía a 79 478 RON (aproximadamente 16 170 euros), en concepto de impuesto sobre la renta de no residentes, por las cantidades abonadas por Cartrans a FDE Holding A/S, sociedad danesa no residente, como contraprestación por los servicios que esta última le había prestado entre 2012 y 2018.

21. Por lo que respecta, en primer lugar, al IVA adicional, la autoridad tributaria constató que Cartrans no había presentado documentos que acreditasen que los servicios de transporte controvertidos estaban directamente relacionados con la importación de los bienes en cuestión y que el valor de los servicios estaba incluido en la base imponible de los bienes importados. Por lo tanto, consideró que la exención del IVA de la que se habían beneficiado esos servicios no estaba justificada.

22. Por lo que respecta, en segundo lugar, al impuesto sobre la renta de no residentes, la autoridad tributaria consideró que las cantidades abonadas por Cartrans a FDE Holding, en ejecución de un contrato celebrado el 3 de noviembre de 2005 que tenía por objeto la recuperación frente a Estados miembros de la Unión del IVA correspondiente al combustible comprado por Cartrans, constituían «comisiones», en el sentido del Derecho rumano. Consideró que la demandante adeudaba, por esas cantidades abonadas a un no residente, un impuesto sobre la renta retenido a cuenta y que el tipo de ese impuesto ascendía al 4 % de las comisiones abonadas, de conformidad con lo estipulado en el Convenio para Evitar la Doble Imposición.

23. Cartrans interpuso un recurso ante el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía), órgano jurisdiccional remitente, por el que se solicitaba la anulación de la liquidación de 10 de febrero de 2020.

24. Por una parte, por lo que respecta al IVA adicional, Cartrans alega que la autoridad tributaria se equivocó al no concederle la exención del IVA por los servicios de transporte controvertidos. Indica que las autoridades aduaneras incluyeron obligatoriamente los gastos de transporte hasta el lugar de destino en el valor en aduana de las mercancías en el momento de su entrada en el territorio de la Unión y en la base imponible del IVA de los bienes importados, de conformidad con el artículo 86, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, ya que la carta de porte «Cargo Movement Requirement» (en lo sucesivo, «carta de porte CMR») y la declaración sumaria de tránsito, a la que se había asignado un número denominado «número de referencia del movimiento» (en lo sucesivo, «MRN»), mencionaban al destinatario, en Cluj-Napoca, de esas mercancías.

25. Cartrans sostiene, por consiguiente, que los servicios de transporte controvertidos que prestó en el caso de autos cumplen los requisitos para beneficiarse de la exención contemplada en el artículo 144 de la Directiva del IVA para las prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes.

26. Por otra parte, Cartrans alega, por lo que respecta al impuesto sobre la renta de no residentes, retenido a cuenta, que la remuneración pagada a FDE Holding no constituye una comisión en el sentido del Derecho rumano, sino la contrapartida de prestaciones de servicios que solo podía gravarse en Dinamarca, con arreglo al artículo 7, apartado 1, del Convenio para Evitar la Doble Imposición. Cartrans precisa, a este respecto, que FDE Holding presentó certificados fiscales que acreditaban que había pagado el impuesto en Dinamarca por las cantidades percibidas.

27. Cartrans observa, asimismo, que tales servicios de recuperación del IVA pagado en el extranjero solo crean la obligación, para el residente rumano, de pagar el impuesto sobre la renta retenido a cuenta cuando el contrato de prestación de servicios se celebra con un no residente y no cuando ese contrato se celebra con un residente. Así, según Cartrans, la normativa rumana, que somete una operación transfronteriza a un trato menos favorable que el aplicable a una operación con el mismo objeto realizada con un contratante residente, crea una diferencia de trato que constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 56 TFUE.

28. En estas circunstancias, el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Para conceder, en virtud de la [Directiva del IVA], una exención del IVA respecto de las operaciones y servicios de transporte que se refieran a la importación de bienes, ¿debe interpretarse el artículo 86, apartado 1, letra b), y apartado 2, de dicha Directiva en el sentido de que el registro de una operación de importación (por ejemplo, el tratamiento por la autoridad aduanera de la declaración sumaria de entrada mediante la asignación de un [MRN]) conlleva siempre la inclusión en la base imponible del valor en aduana del precio del transporte hasta el primer lugar de destino de los bienes en el Estado miembro de importación? La existencia de un MRN sobre el que no existe ningún indicio fundado de fraude, ¿demuestra implícitamente el hecho de que en la base imponible del valor en aduana han sido incluidos todos los gastos previstos en el artículo 86, apartado 1, letras a) y b), [de dicha Directiva]?

2) ¿Se oponen el artículo 144 y el artículo 86, apartado 1, letra b), y apartado 2, de la [Directiva del IVA] a una práctica tributaria del Estado miembro consistente en denegar la exención del IVA respecto a los servicios de transporte que se refieran a la importación de bienes dentro de la [Unión] por no haber aportado la prueba estrictamente formal de la inclusión del precio del transporte en el valor en aduana, aunque, por una parte, se presenten otros documentos de acompañamiento relevantes para la importación -la declaración sumaria y la carta de porte CMR visada en el destino- y, por otra parte, no exista ningún indicio que permita poner en duda la autenticidad o la fiabilidad de la declaración sumaria y de la carta de porte CMR?

3) A la luz de lo dispuesto en el artículo 57 TFUE, la recuperación del IVA y de los impuestos especiales de las administraciones tributarias de varios Estados miembros, ¿constituye una prestación de servicios intracomunitarios o la actividad de un agente comisionista general que ejerce de intermediario en una operación comercial?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 56 TFUE en el sentido de que existe una restricción a la libre circulación de servicios cuando el destinatario de un servicio prestado por un proveedor establecido en otro Estado miembro está obligado, en virtud de la legislación del Estado miembro en que el destinatario tiene su domicilio, a practicar la retención sobre la remuneración adeudada por la prestación de dicho servicio, mientras que tal obligación no existe si el mismo servicio se contrata con un prestador establecido en el mismo Estado miembro que el destinatario de los servicios?

5) ¿Constituye el tratamiento fiscal del Estado donde reside el pagador de la renta un elemento que hace menos atractiva y dificulta la libre prestación de los servicios por el hecho de que, para evitar la aplicación de una retención a cuenta del impuesto del 4 %, el residente deberá limitarse a contratar, a efectos de recuperación del IVA y de los impuestos especiales, con entidades también residentes, y no con otras entidades establecidas en otros Estados miembros?

6) El hecho de que a la renta obtenida por el no residente se le aplique un impuesto del 4 % (o, en su caso, del 16 %) del valor bruto, mientras que el impuesto de sociedades aplicado al prestador de servicios residente en el mismo Estado miembro (en la medida en la que obtiene beneficios) es del 16 % del valor neto, ¿también puede considerarse una vulneración del artículo 56 TFUE, puesto que constituye otro elemento que hace menos atractiva y dificulta la libre prestación por los no residentes de los servicios de que se trata?»

Sobre las cuestiones prejudiciales**Primera cuestión prejudicial**

29. Con carácter preliminar, procede recordar que, como se desprende de las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente mencionadas en el apartado 20 de la presente sentencia, el transporte de los bienes importados de que se trata en el litigio principal se refería a un trayecto realizado entre los Países Bajos y Rumanía.

30. En estas circunstancias, es preciso considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia si el artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, y el artículo 144 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, para acogerse a la exención del IVA contemplada para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes, cuando el transporte de una mercancía importada en la Unión es efectuado por un sujeto pasivo entre el Estado miembro en cuyo territorio se sitúa el lugar de introducción de ese bien en la Unión y un lugar de destino situado en otro Estado miembro, el registro de la operación de importación conlleva, por sí mismo y sistemáticamente, la inclusión de los gastos de ese transporte en la base imponible del IVA de la mercancía importada.

31. Es preciso recordar que a tenor del artículo 144 de la Directiva del IVA, los Estados miembros están obligados a eximir las prestaciones de servicios de transporte que se refieran a la importación de bienes y cuyo valor esté incluido en la base imponible de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 86 de dicha Directiva. Así, se prevén expresamente dos requisitos para que tal prestación de servicios de transporte esté exenta del IVA. Por una parte, esta prestación debe estar vinculada a la importación del bien de que se trate y, por otra, el valor de esa prestación debe estar incluido en la base imponible del IVA del bien importado (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de octubre de 2017, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, apartados 39 y 40).

32. Por lo que respecta a la base imponible relativa a las importaciones de bienes, del artículo 85 de la Directiva del IVA resulta que estará constituida por el valor que las disposiciones de la Unión vigentes definan como valor en aduana. El artículo 86, apartado 1, letra b), de esa Directiva precisa que dicha base imponible debe tener en cuenta, siempre que no estén ya incluidos, los gastos accesorios, entre los que figuran los gastos de transporte hasta el primer lugar de destino de los bienes en el territorio del Estado miembro de importación, así como los gastos de transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Unión, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.

33. Habida cuenta de la lectura conjunta de los artículos 85 y 86 de la Directiva del IVA, de los que se desprende que esos gastos de transporte no están necesariamente incluidos en el valor en aduana de los bienes importados, y so pena de privar al artículo 86 de su efecto útil, no puede considerarse que el registro de una operación de importación conlleve, por sí mismo y sistemáticamente, la inclusión, en la base imponible del IVA de los bienes importados en la Unión, de los gastos del transporte efectuado por un sujeto pasivo entre el Estado miembro en cuyo territorio se sitúa su lugar de introducción en la Unión y su lugar de destino situado en otro Estado miembro. Si no están ya incluidos en el valor en aduana, extremo que debe comprobarse con antelación, estos gastos deben incluirse en la base imponible del IVA de los bienes importados, conforme a lo dispuesto en el artículo 86, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA.

34. Por consiguiente, el registro de una operación de importación no conlleva por sí mismo y sistemáticamente, la inclusión, en la base de cálculo del valor en aduana, del precio del transporte a que se refiere el apartado 30 de la presente sentencia. Del mismo modo, la existencia de un MRN sobre el que no exista ningún indicio fundado de fraude no demuestra, ni siquiera implícitamente, que en la base imponible de los bienes importados hayan sido incluidos todos los gastos contemplados en el artículo 86, apartado 1, letras a) y b).

35. En cambio, los documentos, como la carta de porte CMR y el documento de acompañamiento de tránsito controvertido en el litigio principal, expedido este último sobre la base de la declaración de tránsito verificada por la autoridad aduanera, pero también la factura y el contrato de transporte, constituyen elementos que, en principio, corresponde tener en cuenta a las autoridades tributarias para apreciar la existencia de un derecho a exención del IVA respecto de los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes, a menos que esas autoridades tengan razones concretas para poner en duda su autenticidad o fiabilidad (véase, por analogía, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 67).

36. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, y el artículo 144 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que, para acogerse a la exención del IVA contemplada para los servicios de transporte relacionados con la

importación de bienes, cuando el transporte de una mercancía importada en la Unión es efectuado por un sujeto pasivo entre el Estado miembro en cuyo territorio se sitúa el lugar de introducción de ese bien en la Unión y un lugar de destino situado en otro Estado miembro, el registro de la operación de importación no conlleva, por sí mismo y sistemáticamente, la inclusión de los gastos de ese transporte en la base imponible del IVA de la mercancía importada.

Segunda cuestión prejudicial

37. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, y el artículo 144 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica tributaria de un Estado miembro consistente en denegar automáticamente la exención del IVA contemplada para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes debido a que el deudor no ha presentado los documentos específicos prescritos por la normativa nacional, mientras que sí ha presentado otros documentos, cuya autenticidad y fiabilidad están fuera de toda duda, que pueden demostrar que se cumplen los requisitos a los que esas disposiciones supeditan el derecho a la exención del IVA.

38. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que, a falta de disposiciones en la Directiva del IVA en lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos han de presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, corresponde a los Estados miembros, conforme al artículo 131 de esta Directiva, aplicable a su artículo 144 como disposición que forma parte del capítulo 5 del título IX de la citada Directiva, establecer las condiciones con arreglo a las cuales quedan exentas las operaciones de importación para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y prevenir todo fraude, evasión fiscal o abusos eventuales. Sin embargo, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véase, por analogía, la sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 27 y jurisprudencia citada).

39. En lo que respecta al principio de proporcionalidad, una disposición nacional va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin que sea necesario preguntarse si estos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 34 y jurisprudencia citada).

40. Si se cumplen los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige además que se conceda la exención del IVA, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 36 y jurisprudencia citada).

41. Solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 38 y jurisprudencia citada).

42. Por una parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 39 y jurisprudencia citada).

43. Por otra parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, apartado 42 y jurisprudencia citada).

44. A este respecto, y como se ha recordado en el apartado 31 de la presente sentencia, las prestaciones de servicios de transporte están exentas, con arreglo al artículo 144 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 86, apartado 1, letra b), de esa Directiva, cuando, por una parte, se refieren a importaciones de bienes y, por otra parte, el valor de ese transporte está incluido en la base imponible del IVA de los bienes importados. Por lo tanto, para acogerse a la exención, corresponde al prestador de servicios probar a las autoridades tributarias competentes que la operación de transporte de que se trata cumple estos dos requisitos materiales para acogerse a la exención del IVA.

45. En cambio, a la luz de la jurisprudencia expuesta en los apartados 38 a 40 de la presente sentencia, el disfrute de esta exención no puede supeditarse al requisito imperativo de que el prestador presente, para demostrar que se cumplen los requisitos mencionados en el apartado anterior, documentos específicos prescritos por la normativa nacional, con exclusión de cualquier otro medio de prueba que permita sustentar la convicción de la autoridad tributaria competente (véase, por analogía, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 49).

46. En efecto, la imposición tal medio de prueba con exclusión de cualquier otro supondría supeditar el derecho a la exención al cumplimiento de obligaciones formales, en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 39 y 40 de la presente sentencia, sin examinar si efectivamente se han cumplido o no los requisitos materiales que establece el Derecho de la Unión.

47. Por consiguiente, para verificar si, con respecto a una prestación de servicios de transporte, concurren los requisitos materiales a los que se supedita la exención contemplada en el artículo 144 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 86, apartado 1, letra b), de esta, las autoridades tributarias competentes deben examinar todos los elementos de los que pudieran disponer. En cambio, dichas autoridades no pueden deducir lo contrario basándose en la mera circunstancia de que el deudor no ha podido presentar uno o varios de los documentos específicos prescritos por la normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal (véase, por analogía, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 52).

48. En este contexto, las autoridades tributarias pueden exigir al propio sujeto pasivo que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si este cumple los requisitos para la exención (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de diciembre de 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, apartado 33 y jurisprudencia citada).

49. En el presente asunto, los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no contienen nada que indique que Cartrans haya participado deliberadamente en un fraude fiscal ni que, en caso de no haber cumplido ese sujeto pasivo el requisito formal de presentar determinados documentos específicos prescritos por la normativa nacional, las autoridades competentes no podrían determinar si se cumplen los requisitos materiales de la exención.

50. En estas circunstancias, corresponde a las autoridades tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales competentes verificar, sobre la base del conjunto de documentos presentados, incluidos los documentos que obraban en poder del importador y presentados por el prestador, si se cumplían los requisitos materiales para acogerse a la exención de los servicios de transporte.

51. Deberá denegarse al sujeto pasivo el beneficio de la exención del IVA solo en el supuesto de que, habida cuenta de las circunstancias de hecho y a pesar de los elementos aportados por este último, falten los datos necesarios para verificar que el valor de los servicios ha sido incluido en la base imponible del IVA de los bienes importados.

52. Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, y el artículo 144 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica tributaria de un Estado miembro consistente en denegar automáticamente la exención del IVA para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes debido a que el deudor no ha presentado los documentos específicos prescritos por la normativa nacional, mientras que sí ha presentado otros documentos, cuya autenticidad y fiabilidad están fuera de toda duda, que pueden demostrar que se cumplen los requisitos a los que esas disposiciones supeditan el derecho a la exención del IVA.

Cuestiones prejudiciales tercera a quinta

53. Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera a quinta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 56 TFUE y 57 TFUE deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, constituye una prestación de servicios una prestación consistente en recuperar el IVA y los impuestos especiales por cuenta de una empresa de las administraciones tributarias de varios Estados miembros y de que, por otra parte, estas disposiciones se oponen a una normativa de un Estado miembro que obliga al destinatario, establecido en ese Estado miembro, de un servicio prestado por un proveedor establecido en otro Estado miembro a practicar la retención a cuenta del impuesto sobre la renta percibida por dicha prestación de servicios, mientras que tal obligación no existe cuando ese servicio es prestado por un prestador establecido en el mismo Estado miembro que el destinatario de la prestación.

54. En primer lugar, es preciso recordar que, con arreglo al tenor del artículo 57 TFUE, se califican como «servicios» las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías, capitales y personas [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2020, RL (Directiva lucha contra la morosidad), C-199/19, EU:C:2020:548, apartado 31].

55. De ello se desprende que el Tratado FUE da al concepto de «servicio» una definición amplia, de modo que abarque toda prestación que no esté incluida en las demás libertades fundamentales, con el fin de que ninguna actividad económica quede excluida del ámbito de aplicación de las libertades fundamentales [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2020, RL (Directiva lucha contra la morosidad), C-199/19, EU:C:2020:548, apartado 32 y jurisprudencia citada].

56. En el presente asunto, a falta de cualquier elemento que vincule las circunstancias del litigio principal a una de las otras tres libertades de circulación, parece que, como ha señalado el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, la celebración de un contrato oneroso en el que la prestación principal consiste en la recuperación del IVA y de los impuestos especiales ante las administraciones tributarias de varios Estados miembros, como el celebrado entre Cartrans y FDE Holding, implica la prestación de un «servicio», en el sentido del artículo 57 TFUE.

57. Esta calificación no queda desvirtuada por el hecho de que, en el caso de autos, las autoridades tributarias rumanas calificaran las cantidades abonadas por Cartrans a FDE Holding en virtud de dicho contrato como «comisiones» con arreglo al Derecho rumano y al Convenio para Evitar la Doble Imposición.

58. En efecto, dado que las cantidades abonadas por Cartrans constituyen la contrapartida económica de la prestación de servicios efectuada por FDE Holding, estas deben considerarse la retribución de tal prestación de servicios en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 54 de la presente sentencia, con independencia de su calificación en virtud del Derecho rumano o del Convenio para Evitar la Doble Imposición.

59. Por otra parte, esta conclusión es conforme, como señala el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, al no existir medidas de unificación o de armonización para eliminar la doble imposición a escala de la Unión, los Estados miembros, en el marco de su competencia para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición, son libres de calificar como consideren oportuno las contraprestaciones económicas pagadas por la prestación de servicios, respetando siempre, no obstante, las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 2018, Sauvage y Lejeune, C-602/17, EU:C:2018:856, apartados 22 y 24 y jurisprudencia citada).

60. En segundo lugar, es preciso determinar si la normativa de un Estado miembro, que obliga al destinatario de una prestación de servicios a retener a cuenta el impuesto sobre la renta percibida por un prestador de servicios establecido en otro Estado miembro por servicios prestados en diferentes Estados miembros, mientras que tal obligación no existe en lo que respecta a las retribuciones abonadas a un prestador de servicios establecido en el mismo Estado miembro que ese destinatario y que presta servicios equivalentes, constituye una restricción a la libre prestación de servicios en el sentido del artículo 56 TFUE.

61. A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencias de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 44, y de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 41 y jurisprudencia citada).

62. El artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas en un Estado miembro. En efecto, 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 (sentencia de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 45 y jurisprudencia citada).

63. Constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (sentencia de 25 de julio de 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, apartado 46 y jurisprudencia citada).

64. En el presente asunto, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende, en esencia, que, cuando un prestador no residente presta un servicio a un residente rumano, la legislación rumana obliga al destinatario de la prestación a practicar, en concepto de impuesto sobre la renta de no residentes, una retención a cuenta equivalente al 16 % de las rentas brutas abonadas a ese operador. No obstante, cuando dicho operador es un residente danés, el tipo de esa retención se reduce al 4 % en virtud de lo estipulado en el Convenio para Evitar la Doble Imposición. En cambio, en caso de prestación de los mismos servicios por un prestador residente, no se aplica ninguna retención.

65. Así, en el asunto principal, Cartrans tuvo que practicar una retención a cuenta sobre las retribuciones abonadas a un prestador de servicios no residente, mientras que tal obligación no habría recaído sobre ella si hubiera decidido recurrir a un prestador de servicios residente.

66. Es cierto que, como ha alegado en esencia el Gobierno rumano en sus observaciones escritas en referencia a la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), el Tribunal de Justicia ya ha admitido la aplicación a los beneficiarios de rentas de capital de técnicas de imposición diferentes en función de que los mismos sean residentes o no residentes, ya que esta diferencia de trato se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables. Puesto que, además, dicha diferencia de trato no proporciona necesariamente una ventaja a los beneficiarios residentes, el Tribunal de Justicia ha declarado que no constituía una restricción a la libertad de establecimiento (sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 26 y jurisprudencia citada).

67. No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que el proveedor y el beneficiario de los servicios son dos sujetos de Derecho distintos con sus respectivos intereses y ambos pueden invocar la libre prestación de servicios cuando sus derechos resulten conculcados (sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 27).

68. De ello resulta que, como ha señalado el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, la obligación de realizar una retención a cuenta como la descrita en el apartado 64 de la presente sentencia, en la medida en que implica tanto una carga administrativa adicional como también riesgos en materia de responsabilidad, puede hacer que los servicios transfronterizos sean menos interesantes para los destinatarios de servicios residentes que los servicios realizados por prestadores de servicios también residentes. Por consiguiente, tal obligación puede disuadir a dichos destinatarios de recurrir a prestadores de servicios no residentes (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartados 28 y 32), y debe calificarse de restricción a la libre prestación de servicios en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el apartado 63 de la presente sentencia.

69. Tal restricción a la libre prestación de servicios solo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y está justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no exceda de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 27 de octubre de 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, C-411/21, EU:C:2022:836, apartado 24 y jurisprudencia citada).

70. En el presente asunto, el Gobierno rumano sostiene, en esencia, que la necesidad de garantizar la eficacia de la recaudación del impuesto constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una eventual restricción. Así pues, alega que la normativa nacional controvertida en el litigio principal, que obliga a los residentes rumanos a retener a cuenta el impuesto sobre la renta adeudado por los no residentes, persigue un objetivo de interés general consistente en garantizar el cobro de ese impuesto, dado que esos residentes están sujetos al control de las autoridades tributarias rumanas y que, a falta de tal normativa, la recaudación de dicho impuesto de los no residentes solo podría llevarse a cabo con la asistencia de las autoridades competentes de los demás Estados miembros en los que están establecidos esos no residentes.

71. A este respecto, es preciso señalar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, apartado 36, y de 13 de julio de 2016, Brisal y KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, apartado 39).

72. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que el procedimiento de retención y el régimen de responsabilidad que le sirve de garantía constituyen un medio legítimo y adecuado para asegurar la sujeción fiscal de las rentas de una persona establecida fuera del Estado de imposición, y evitar que las rentas de que se trata eludan el impuesto tanto en el Estado de residencia como en el Estado en el que se prestan los servicios (sentencias de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, apartado 36, y de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 39).

73. En efecto, el tratamiento fiscal de los rendimientos de un prestador de servicios establecido fuera del Estado de imposición a través de un procedimiento de retención a cuenta y del régimen de responsabilidad que le sirve de garantía puede resultar legítimo y adecuado, en particular, en el caso de que dicho prestador solo suministre servicios ocasionales en ese Estado y de que solo permanezca en ese Estado poco tiempo (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 42).

74. Por último, el Tribunal de Justicia también ha declarado que el cobro directo de un impuesto a un proveedor de servicios no residente no constituye necesariamente un medio menos gravoso que la retención a cuenta de tal impuesto. Estimó que la retención a cuenta podía justificarse por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto (véase, en particular, la sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartados 52 y 53).

75. De ello se deduce asimismo que la imposición al destinatario de la prestación de servicios de una carga administrativa y de una responsabilidad como consecuencia de la obligación de retener a cuenta las retribuciones abonadas al prestador de servicios no residente parece adecuada y necesaria para garantizar el cobro eficaz del impuesto.

76. Por lo que respecta a los debates en la vista sobre la posible existencia de un riesgo de doble imposición, es preciso añadir, como hace el Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, que de la jurisprudencia se desprende que, dado que el Derecho de la Unión, en su estado actual, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Unión, dicha doble imposición no está necesariamente excluida en todas las circunstancias (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Société Générale, C-403/19, EU:C:2021:136, apartado 29 y jurisprudencia citada).

77. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar, a la luz de estos elementos, si una normativa como la controvertida en el litigio principal puede responder a una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una restricción a la libre prestación de servicios, si es adecuada para alcanzar tal objetivo y si resulta proporcionada en relación con dicho objetivo.

78. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera a quinta que los artículos 56 TFUE y 57 TFUE deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, constituye una prestación de servicios, en el sentido de estos artículos, una prestación consistente en recuperar el IVA y los impuestos especiales de las administraciones financieras de varios Estados miembros y, por otra parte, la aplicación de una retención a cuenta sobre las rentas percibidas por una prestación de servicios realizada por un prestador no residente, mientras que una prestación equivalente realizada por un prestador de servicios residente no estará sujeta a tal retención, constituye una restricción a la libre prestación de servicios. Esta restricción puede estar justificada por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto, en la medida en que sea adecuada para alcanzar ese objetivo y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Sexta cuestión prejudicial

79. Según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones prejudiciales que se le han planteado (sentencia de 15 de julio de 2021, Ministrstvo za obrambo, C-742/19, EU:C:2021:597, apartado 31).

80. Así pues, procede considerar que, mediante su sexta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, por regla general, los prestadores de servicios no residentes tributan por las rentas percibidas como retribución por los servicios prestados, sin que se les conceda la posibilidad de deducir los

gastos profesionales directamente relacionados con esas actividades, mientras que sí se les reconoce tal posibilidad a los prestadores de servicios residentes.

81. A este respecto, debe recordarse que, de conformidad con el artículo 56 TFUE, quedarán prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación. Como se ha recordado en el apartado 63 de la presente sentencia, constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad.

82. Además, de una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia resulta que un Estado miembro que concede a los residentes la posibilidad de deducir los gastos profesionales del cálculo de una renta imponible no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes (sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, apartado 29, y de 13 de julio de 2016, Brisal y KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, apartado 44).

83. En el presente asunto, de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, según el Derecho rumano, la retención a cuenta que se aplica a las rentas imponibles procedentes de Rumanía y percibidas por no residentes se calcula aplicando el tipo del 16 % a las rentas brutas. No obstante, en virtud del Convenio para Evitar la Doble Imposición, este tipo del 16 % se reduce al 4 % cuando el prestador está establecido en Dinamarca. En cambio, el impuesto de sociedades que grava a los prestadores de servicios residentes corresponde al 16 % del importe neto de sus rentas, pero dichos prestadores están autorizados a deducir sus gastos profesionales de la base imponible.

84. Así pues, parece que la retención a cuenta del 16 %, reducida en su caso al 4 %, aplicada sobre las rentas brutas de los prestadores de servicios no residentes, puede desfavorecer a estos últimos, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 63 de la presente sentencia, en relación con los prestadores residentes. En efecto, a diferencia de estos, los prestadores de servicios no residentes no están autorizados a deducir del importe de la prestación imponible los gastos profesionales vinculados a esta.

85. Pues bien, de conformidad con la jurisprudencia citada en el apartado 63 de la presente sentencia, una normativa nacional en virtud de la cual los prestadores de servicios residentes en un Estado miembro pueden deducir del importe imponible de las rentas brutas percibidas como contrapartida de una prestación los gastos profesionales vinculados a esta última, mientras que los prestadores de servicios no residentes no disfrutan de tal posibilidad, constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 56 TFUE.

86. Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que un prestador de servicios danés pueda, debido a que la retención a cuenta sobre las rentas brutas solo es del 4 % y a pesar de la imposibilidad de deducir los gastos profesionales, pagar un impuesto sobre la renta inferior al pagado por un prestador de servicios residente que, aun teniendo la posibilidad de deducir los gastos profesionales, tribute al 16 % sobre sus rentas netas. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse compatible con el Derecho de la Unión por la eventual existencia de otras ventajas (sentencia de 13 de julio de 2016, Brisal y KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, apartado 32 y jurisprudencia citada).

87. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado 69 de la presente sentencia, si tal restricción a la libre prestación de servicios persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y está justificada por razones imperiosas de interés general.

88. A este respecto, el Gobierno rumano alega, en esencia, en sus observaciones, que debido a que los prestadores de servicios residentes están sujetos a normas de procedimiento tributario vinculantes, que no recaen sobre los prestadores de servicios no residentes, está justificado permitir a los prestadores de servicios residentes deducir los gastos profesionales vinculados a una prestación de servicios de sus rentas imponibles, mientras que los prestadores de servicios no residentes no disfrutan de tal posibilidad.

89. No obstante, el Gobierno rumano no explica de qué modo tales consideraciones pueden constituir un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y que responda a razones imperiosas de interés general, que puedan justificar una restricción como la controvertida en el caso de autos.

90. Pues bien, a este respecto, se debe recordar que incumbe al Estado miembro que invoca una razón para justificar la restricción de una de las libertades fundamentales garantizadas por dicho Tratado demostrar la

existencia concreta de una razón de interés general (sentencia de 16 de diciembre de 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, apartado 38 y jurisprudencia citada).

91. Por consiguiente, procede responder a la sexta cuestión prejudicial que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, por regla general, los prestadores de servicios no residentes tributan por las rentas percibidas como retribución por los servicios prestados, sin que se les conceda la posibilidad de deducir los gastos profesionales directamente relacionados con esas actividades, mientras que sí se les reconoce tal posibilidad a los prestadores de servicios residentes, a menos que la restricción a la libre prestación de servicios que implica esa normativa responda a un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y se justifique por razones imperiosas de interés general.

Costas

92. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Tercera) declara:

1) El artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, y el artículo 144 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, para acogerse a la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) contemplada para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes, cuando el transporte de una mercancía importada en la Unión Europea es efectuado por un sujeto pasivo entre el Estado miembro en cuyo territorio se sitúa el lugar de introducción de ese bien en la Unión y un lugar de destino situado en otro Estado miembro, el registro de la operación de importación no conlleva, por sí mismo y sistemáticamente, la inclusión de los gastos de ese transporte en la base imponible del IVA de la mercancía importada.

2) El artículo 86, apartados 1, letra b), y 2, y el artículo 144 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la práctica tributaria de un Estado miembro consistente en denegar automáticamente la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para los servicios de transporte relacionados con la importación de bienes debido a que el deudor no ha presentado los documentos específicos prescritos por la normativa nacional, mientras que sí ha presentado otros documentos, cuya autenticidad y fiabilidad están fuera de toda duda, que pueden demostrar que se cumplen los requisitos a los que esas disposiciones supeditan el derecho a la exención del IVA.

3) Los artículos 56 TFUE y 57 TFUE deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, constituye una prestación de servicios, en el sentido de estos artículos, una prestación consistente en recuperar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los impuestos especiales de las administraciones financieras de varios Estados miembros y, por otra parte, la aplicación de una retención a cuenta sobre las rentas percibidas por una prestación de servicios realizada por un prestador no residente, mientras que una prestación equivalente realizada por un prestador de servicios residente no estaría sujeta a tal retención, constituye una restricción a la libre prestación de servicios. Esta restricción puede estar justificada por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto, en la medida en que sea adecuada para alcanzar ese objetivo y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

4) El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, por regla general, los prestadores de servicios no residentes tributan por las rentas percibidas como retribución por los servicios prestados, sin que se les conceda la posibilidad de deducir los gastos profesionales directamente relacionados con esas actividades, mientras que sí se les reconoce tal posibilidad a los prestadores de servicios residentes, a menos que la restricción a la libre prestación de servicios que implica esa normativa responda a un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y se justifique por razones imperiosas de interés general.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.