

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 18 de octubre de 2012 (\*)

«Libre prestación de servicios – Restricciones – Legislación tributaria – Retención en la fuente del impuesto sobre las rentas del trabajo que debe aplicar el beneficiario de una prestación de servicios, domiciliado en el territorio nacional, a la retribución adeudada a un prestador de servicios domiciliado en otro Estado miembro – Inexistencia de una obligación de este tipo en relación con los prestadores de servicios domiciliados en el mismo Estado miembro»

En el asunto C-498/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 24 de septiembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de octubre de 2010, en el procedimiento entre

**X NV**

y

**Staatssecretaris van Financiën,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

Integrado por el Sr. A. Tizzano, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. A. Borg Barthet, E. Levits (Ponente), J.-J. Kasel y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de noviembre de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X NV, por los Sres. F.A. Engelen y S.C.W. Douma, belastingadviseurs;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. B. Koopman y C. Wissels, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux y la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y J. Möller, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. N. Rouam, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk y S. Johannesson, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Seeboruth, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de diciembre de 2011;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 56 TFUE.
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre X NV (en lo sucesivo, «X»), un club de fútbol semiprofesional («betaaldvoetbalorganisatie») domiciliado en los Países Bajos, y el Staatssecretaris van Financiën en relación con la retención en la fuente realizada sobre la retribución abonada a un prestador de servicios domiciliado en otro Estado miembro.

## **Marco jurídico**

### *Derecho neerlandés*

- 3 De conformidad con el artículo 1 de la Wet op de loonbelasting 1964 (Ley de 1964 del impuesto sobre las rentas del trabajo; en lo sucesivo, «Wet LB 1964»):

«Un impuesto directo, denominado “impuesto sobre las rentas del trabajo”, gravará a los trabajadores o a sus empleadores responsables de la retención, a los artistas, a los deportistas profesionales, a las sociedades extranjeras y a las demás personas físicas designadas por la presente Ley o en virtud de sus preceptos.»

- 4 Hasta el 1 de enero de 2007, el artículo 5b, apartados 1 y 3, de la Wet LB 1964 establecía lo siguiente:

«1. A los efectos de la aplicación de la presente Ley y de las disposiciones basadas en la misma, se entenderá por sociedad extranjera el grupo de personas físicas o de personas jurídicas no residentes o no domiciliadas, respectivamente, en los Países Bajos con carácter principal, cuyos miembros, individual o colectivamente, trabajen como artistas o practiquen con carácter profesional una disciplina deportiva en los Países Bajos en virtud de un contrato de corta duración o temporalmente por otro motivo.

[...]

3. En el supuesto de que los miembros de una sociedad extranjera trabajen como artistas o ejerzan una disciplina deportiva con carácter profesional en el marco de una relación laboral con una persona responsable de la retención no domiciliada en los Países Bajos, el impuesto sobre las rentas del trabajo será recaudado de conformidad con las disposiciones aplicables a la sociedad extranjera.»

5 Desde el 1 de enero de 2007, este artículo tiene el siguiente tenor:

«A los efectos de la aplicación de la presente Ley y de las disposiciones basadas en la misma, se entenderá por sociedad extranjera el grupo de personas físicas o de entidades no residentes o no domiciliadas, respectivamente, en los Países Bajos con carácter principal, cuyos miembros, individual o colectivamente, trabajen como artistas o practiquen con carácter profesional una disciplina deportiva en los Países Bajos en virtud de un contrato de corta duración, salvo que:

[...]

2. se admita, de conformidad con las normas establecidas en un decreto ministerial, que la sociedad está constituida principalmente por miembros residentes o domiciliados en un país con el que el Reino de los Países Bajos haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición o, en caso de que residan o estén domiciliados en los Países Bajos, lo estén en las Antillas Neerlandesas o Aruba.»

6 El artículo 8a, apartado 1, de la Wet LB 1964 establece:

«Con respecto a los artistas, deportistas profesionales o sociedades extranjeras, en el supuesto de que la prestación artística o deportiva se fundamente en un contrato de corta duración, será responsable de la retención:

- a. cuando los honorarios sean percibidos de la persona con la que se acordó la prestación artística o deportiva: la persona con la que se acordó la prestación artística o deportiva;
- b. cuando los honorarios sean percibidos de un tercero: este tercero.»

7 El artículo 35g de la Wet LB 1964 dispone:

«1. Por lo que respecta a las sociedades extranjeras, el impuesto será recaudado en función de los honorarios.

2. Se entenderá por “honorarios” todos los importes percibidos por la sociedad extranjera por la prestación artística o deportiva realizada en los Países Bajos. Los honorarios incluirán los reembolsos de gastos y los derechos a percibir pagos o prestaciones una vez transcurrido cierto tiempo o bajo condición.

3. No se incluirán en los honorarios:

- a. las indemnizaciones y las prestaciones relativas a las consumiciones y comidas [...];
- b. las indemnizaciones destinadas a cubrir los gastos de viaje y de estancia –distintos de los gastos de viaje en vehículo particular– necesarios para la buena ejecución de la prestación artística o deportiva, siempre que la sociedad transmita los documentos justificativos a la persona responsable de la retención y que ésta los conserve y los tenga a disposición a efectos de control;
- c. las prestaciones destinadas a evitar los gastos de viaje y de estancia necesarios para la buena ejecución de la prestación artística o deportiva;

[...]

4. Los honorarios no comprenderán lo que, en virtud de una decisión del inspector, pueda ser considerado indemnización no incluida en los honorarios (decisión relativa al reembolso de los gastos). La decisión relativa al reembolso de los gastos será comunicada por el inspector previa

solicitud y será susceptible de recurso. La solicitud se presentará por la sociedad o por la persona responsable de la retención con anterioridad a la prestación artística o deportiva o por la persona responsable de la retención dentro del mes siguiente a la prestación [...]»

8 El artículo 35h, apartado 1, de la Wet LB 1964 dispone que el impuesto devengado ascenderá al 20 % de los honorarios.

#### *Convenio entre el Reino de los Países Bajos y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*

9 El artículo 17 del Convenio para evitar la doble imposición y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, celebrado el 7 de noviembre de 1980 entre el Reino de los Países Bajos y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (en lo sucesivo, «Convenio para evitar la doble imposición») establece:

«1. Pese a lo dispuesto en los artículos 14 y 15, los beneficios o los ingresos que los residentes de uno de los Estados contratantes obtengan de sus actividades personales realizadas en el otro Estado contratante como artistas de espectáculos [...] o como deportistas serán gravados en este otro Estado.

2. Cuando los beneficios o los ingresos por actividades realizadas personalmente y en esa condición por artistas de espectáculos o deportistas no se atribuyan a los propios artistas o deportistas sino a otra persona, estos beneficios o ingresos serán gravados, pese a lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, en el Estado contratante en el que se realicen las actividades artísticas o deportivas.»

10 El artículo 22, apartado 1, de dicho Convenio tiene el siguiente tenor:

«Habida cuenta de las disposiciones de la legislación del Reino Unido relativa a la posibilidad de deducir el impuesto devengado fuera del Reino Unido del impuesto devengado en el Reino Unido (disposiciones que no pueden infringir el principio general siguiente):

a. el impuesto neerlandés devengado con arreglo a la legislación neerlandesa y de conformidad con lo dispuesto en el presente Convenio, ya sea directamente, ya sea en virtud de retenciones sobre los beneficios, rentas o plusvalías obtenidos en los Países Bajos (con excepción, tratándose de dividendos, del impuesto sobre los beneficios que motivaron el abono de los dividendos), podrá ser deducido del impuesto calculado en el Reino Unido sobre los mismos beneficios, rentas o plusvalías que aquéllos sobre los que se calculó el impuesto neerlandés; [...]».

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

11 En los meses de julio de 2002 y de marzo de 2004, X acordó jugar un partido amistoso con dos clubes de fútbol semiprofesionales domiciliados en el Reino Unido. Estos partidos se jugaron en los Países Bajos en los meses de agosto de 2002 y de agosto de 2004, respectivamente.

12 X pagó a estos clubes 133.000 y 50.000 euros, respectivamente, por los partidos en cuestión. Dichos clubes no abonaron estos importes a sus jugadores.

13 Al no haber retenido ni pagado el impuesto sobre las rentas del trabajo por dichos importes, a X se le cursaron unas declaraciones complementarias al impuesto sobre las rentas del trabajo que ascendían a 26.050 y a 9.450 euros, respectivamente, que se correspondían con el 20 % de esos mismos importes, una vez deducidos determinados gastos.

14 El Rechtbank te 's-Gravenhage, ante el que recurrió X en primera instancia las resoluciones

relativas a dichas declaraciones complementarias, anuló dichas resoluciones y dichas declaraciones complementarias.

15 Formulada apelación por el Staatssecretaris van Financiën, el Gerechtshof te 's-Gravenhage, mediante sentencia de 1 de diciembre de 2008, anuló las resoluciones del Rechtbank te 's-Gravenhage.

16 Por estimar que la normativa neerlandesa constituye una restricción en el sentido del artículo 56 TFUE que no puede justificarse, X recurrió en casación la sentencia del Gerechtshof te 's-Gravenhage ante el Hoge Raad der Nederlanden.

17 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 56 TFUE en el sentido de que existe una restricción de la libre prestación 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 el que el destinatario del servicio tiene su domicilio y donde se presta el servicio, a practicar la retención del impuesto sobre la remuneración abonada por tal servicio, mientras que tal obligación de retención no existe si afecta a un prestador de servicios establecido en el mismo Estado miembro que el destinatario?

2) a) En caso de que la respuesta a la cuestión anterior implique que una normativa que prevé que el destinatario de un servicio practique una retención constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, ¿puede estar justificado tal obstáculo por la necesidad de garantizar la imposición y el cobro de un impuesto a sociedades extranjeras que permanecen durante un breve período de tiempo en los Países Bajos y resultan difícilmente controlables, lo cual dificulta el ejercicio de la potestad tributaria atribuida a los Países Bajos?

b) En tal caso, ¿reviste alguna pertinencia el hecho de que la normativa haya sido modificada en un momento posterior respecto a situaciones como la del caso de autos, en el sentido de que se renunció unilateralmente a la imposición por haber resultado su aplicación difícil e ineficiente?

3) ¿Va la normativa más allá de lo necesario a la vista de las posibilidades de asistencia mutua que, en particular, la Directiva 76/308/CEE [del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 73, p. 18; EE 02/03, p. 46), en su versión resultante de la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001 (DO L 175, p. 17) (en lo sucesivo, "Directiva 76/308")] ofrece para el cobro de impuestos?

4) ¿Tiene alguna importancia para responder a las anteriores cuestiones el hecho de que el impuesto, devengado por la remuneración en el Estado miembro en el que el destinatario del servicio tiene su domicilio, pueda ser compensado con el impuesto adeudado por dicha remuneración en el otro Estado miembro?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

18 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en virtud de reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véanse, en especial, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 36; de 8 de noviembre de 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 16, y de 18 de junio de 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rec. p. I-5145, apartado

24).

### *Sobre la primera cuestión*

19 Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que la obligación impuesta, en virtud de la normativa de un Estado miembro, al destinatario de servicios de retener en la fuente el impuesto sobre las retribuciones abonadas a los prestadores de servicios domiciliados en otro Estado miembro, obligación que, sin embargo, no existe para con las retribuciones abonadas a los prestadores de servicios domiciliados en el Estado miembro de que se trata, constituye una restricción a la libre prestación servicios con arreglo a dicho precepto.

20 De entrada, es necesario señalar que 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 (véase, en particular, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, Rec. p. I-5093, apartado 32 y la jurisprudencia citada).

21 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 a causa de que quien los presta se encuentra establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúa la prestación (véanse las sentencias de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec. p. I-9461, apartado 31, y de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Rec. p. I-1425, apartado 20).

22 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 particular, las sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/07, Rec. p. I-9099, apartado 19, y de 22 de diciembre de 2010, Tankreederei I, C-287/10, Rec. p. I-14233, apartado 15).

23 Además, según jurisprudencia reiterada, el artículo 56 TFUE confiere derechos no sólo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios (véanse las sentencias de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, apartado 34; FKP Scorpio Konzertproduktionen, antes citada, apartado 32, y de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rec. p. I-6645, apartado 24).

24 El Reino de los Países Bajos somete a los destinatarios de servicios que recurren a prestadores de servicios no residentes en el ámbito deportivo a la obligación de practicar una retención en la fuente, al tipo mínimo del 20 %, sobre las retribuciones abonadas a dichos prestadores no residentes. En cambio, en el supuesto de prestadores de servicios residentes, el destinatario de los servicios de que se trate no está sometido a tal obligación.

25 A este respecto, los Gobiernos que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia se remiten a la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767), y alegan que la diferencia de trato entre las retribuciones abonadas a los prestadores residentes y las abonadas a los prestadores no residentes se debe a la aplicación a los sujetos pasivos que se hallan en situaciones diferentes de dos técnicas impositivas distintas. En efecto, aunque la retribución abonada a los prestadores de servicios domiciliados en los Países Bajos no se somete a la retención en la fuente, los propios prestadores son gravados directamente por el impuesto de sociedades o, en su caso, por el impuesto sobre la renta neerlandés. Dichos Gobiernos afirman que es necesario aplicar técnicas de recaudación del impuesto distintas porque la posición del Reino de los Países Bajos es diferente según se trate de prestadores de servicios residentes, directamente sometidos al control de las autoridades tributarias neerlandesas, o de prestadores

de servicios no residentes, con respecto a los cuales este Estado miembro actúa como Estado de origen de las rentas, razón por la cual no puede limitarse a declarar y a cobrar los créditos tributarios del sujeto pasivo y depende, por el contrario, de la colaboración con las autoridades tributarias del Estado de residencia de éste.

26 Es cierto que 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 (sentencia *Truck Center*, antes citada, apartado 41). 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 *Truck Center*, antes citada, apartados 49 y 50).

27 No obstante, como puso de manifiesto la Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, 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.

28 Pues bien, ha de observarse que, con independencia de los efectos que la retención en la fuente pueda tener en la situación fiscal de los prestadores de servicios no residentes, la obligación de realizar tal retención, en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes 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 residentes y puede disuadir a dichos destinatarios de recurrir a prestadores de servicios no residentes.

29 Esta conclusión no resulta desvirtuada por las alegaciones del Gobierno neerlandés según las cuales el impacto de la carga administrativa adicional impuesta al destinatario de servicios, por un parte, es desdeñable, pues éste ya está obligado a realizar otras retenciones en la fuente y a transferir las cuantías retenidas a la administración tributaria, y, por otra parte, se compensa con una reducción de la carga administrativa del prestador de servicios no residente, que no debe realizar una declaración tributaria en los Países Bajos que se venga a añadir a sus obligaciones administrativas para con la administración tributaria del Estado miembro en el que está domiciliado.

30 A este respecto, basta recordar que incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado FUE (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, C-34/98, Rec. p. I-995, apartado 49; de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 43; de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 50, y *Dijkman y Dijkman-Lavaleije*, antes citada, apartado 42).

31 Además, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse compatible con el Derecho de la Unión por la existencia de otras ventajas, aun suponiendo que tales ventajas existan (véanse, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 61, y las sentencias, antes citadas, *Amurta*, apartado 75, y *Dijkman y Dijkman-Lavaleije*, apartado 41).

32 En consecuencia, debe considerarse que la obligación impuesta al destinatario de servicios de realizar la retención en la fuente sobre las retribuciones abonadas a los prestadores de servicios no residentes, retención en la fuente que, sin embargo, no se aplica a las retribuciones abonadas a los prestadores de servicios residentes, constituye una restricción a la libre prestación

de servicios en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad.

33 Esta conclusión no puede afectar, como puso de manifiesto la Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, a la respuesta a la cuestión, que, además, no es objeto de la presente petición de decisión prejudicial, de si una retención en la fuente como la controvertida en el litigio principal constituye también una restricción a la libre prestación de servicios en el supuesto de que lleve a que la prestación de servicios realizada por un prestador no residente esté sometida a una carga fiscal superior a la que soporta una prestación de servicios realizada por un prestador residente. Dado que puede repercutir en el coste de la prestación de servicios de que se trate, una retención de este tipo puede efectivamente disuadir tanto al prestador no residente de realizar dicha prestación como al destinatario de la misma de recurrir a tal prestador.

34 Habida cuenta de lo anterior, debe responderse a la primera cuestión que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que la obligación impuesta, en virtud de la normativa de un Estado miembro, al destinatario de servicios de retener en la fuente el impuesto sobre las retribuciones abonadas a los prestadores de servicios domiciliados en otro Estado miembro, obligación que, sin embargo, no existe para con las retribuciones abonadas a los prestadores de servicios domiciliados en el Estado miembro de que se trata, constituye una restricción a la libre prestación de servicios, con arreglo a dicho precepto, en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad.

#### *Sobre las cuestiones segunda y tercera*

35 Mediante sus cuestiones segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la restricción a la libre prestación de servicios derivada de una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, puede justificarse por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto y no excede de lo necesario para alcanzar este objetivo, incluso considerando las posibilidades de asistencia mutua en el cobro de impuestos que ofrece la Directiva 76/308. Ese tribunal se pregunta además si se debe tener en cuenta la circunstancia de que dicha normativa nacional fue modificada y que el Reino de los Países Bajos renunció a la retención en la fuente controvertida en el litigio principal.

36 Como resulta de una jurisprudencia reiterada, las restricciones a la libre prestación de servicios sólo pueden admitirse si están justificadas por razones imperiosas de interés general. En tal caso, 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 (sentencia Tankreederei I, antes citada, apartado 19 y la jurisprudencia citada).

37 De una jurisprudencia consolidada resulta que el mero hecho de que un Estado miembro haya elegido un sistema de protección diferente del adoptado por otro Estado miembro no excluye la necesidad y la proporcionalidad de las disposiciones adoptadas por dicho Estado (véase la sentencia de 14 de octubre de 2004, Omega, C-36/02, Rec. p. I-9609, apartado 38), pues estas disposiciones deben apreciarse únicamente en relación con los objetivos perseguidos por las autoridades nacionales del Estado miembro interesado y con el nivel de protección que pretenden garantizar (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de septiembre de 1999, Läärä y otros, C-124/97, Rec. p. I-6067, apartado 36; de 21 de octubre de 1999, Zenatti, C-67/98, Rec. p. I-7289, apartado 34, y de 11 de septiembre de 2003, Anomar y otros, C-6/01, Rec. p. I-8621, apartado 80).

38 De ello se deriva por analogía que la posterior renuncia por un Estado miembro a aplicar una medida no puede prejuzgar tampoco ni su adecuación para alcanzar el objetivo buscado ni su

proporcionalidad, que deben apreciarse únicamente en relación con el objetivo perseguido.

39 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que 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. En efecto, según el Tribunal de Justicia, 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 (sentencia FKP Scorpio Konzertproduktionen, antes citada, apartado 36).

40 Los Gobiernos que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia alegan que se debe admitir dicha justificación en relación con la legislación controvertida en el litigio principal.

41 El Gobierno neerlandés explica, en concreto, que la retención en la fuente controvertida en el litigio principal fue introducida a raíz de que la administración tributaria constatase que el sistema basado en las liquidaciones tributarias dirigidas individualmente a cada prestador de servicios no residentes resultaba ineficaz a causa de las dificultades y de la carga administrativa que generaba tal sistema para dichos prestadores no residentes y para la administración. A juicio del Gobierno neerlandés, la retención en la fuente que se aplica a las retribuciones abonadas a los clubes deportivos, de las que se deducen los gastos correspondientes, permite gravar las rentas de los jugadores de un modo más sencillo y eficaz tanto desde el punto de vista de éstos como desde el punto de vista de la administración.

42 A este respecto, debe observarse que cuando se trata de prestadores de servicios que suministran servicios ocasionales en un Estado miembro que no sea aquel en el que están domiciliados y en el que permanecen poco tiempo, la retención en la fuente constituye un medio adecuado para garantizar el cobro eficaz del impuesto adeudado.

43 Debe comprobarse también si esta medida no excede de lo necesario para garantizar el cobro eficaz del impuesto adeudado, habida cuenta, en particular, de las posibilidades que ofrece la Directiva 76/308 en el ámbito de la asistencia mutua en el cobro de impuestos.

44 La Directiva 76/308 establece reglas comunes relativas a la asistencia mutua para garantizar el cobro de los créditos correspondientes a determinados derechos y determinadas exacciones e impuestos (sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian, C-233/08, Rec. p. I-177, apartado 34). De conformidad con los preceptos de esta Directiva, un Estado miembro puede pedir la asistencia de otro Estado miembro en lo que atañe al cobro del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo residente en este último Estado miembro (véase la sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen, C-520/04, Rec. p. I-10685, apartado 37).

45 De sus considerandos primero a tercero resulta que la Directiva 76/308 tiene por objeto suprimir los obstáculos para el establecimiento y el funcionamiento del mercado común derivados de la limitación territorial del ámbito de aplicación de las disposiciones nacionales en materia de cobro.

46 En consecuencia, la Directiva 76/308 establece medidas de asistencia en forma de comunicación de información útil para el cobro, de notificación de actos al destinatario y de cobro de créditos que sean objeto de un título que permita su ejecución.

47 La extensión por la Directiva 2001/44 del ámbito de aplicación de la Directiva 76/308, en particular, a los créditos relativos a los impuestos sobre la renta persigue garantizar, como resulta de los considerandos primero a tercero de aquella Directiva, la «neutralidad fiscal del mercado

interior» y proteger los intereses financieros, en particular, de los Estados miembros habida cuenta del desarrollo del fraude fiscal (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, C-338/01, Rec. p. I-4829, apartado 68). Aunque la Directiva 2001/44 realiza una cierta aproximación de las disposiciones nacionales en materia fiscal, dado que obliga a todos los Estados miembros a tratar los créditos procedentes de los demás Estados miembros como créditos nacionales (sentencia Comisión/Consejo, antes citada, apartado 75), no ha pretendido sustituir, como puso de manifiesto la Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, la retención en la fuente como técnica de cobro del impuesto.

48 En el presente asunto, debe señalarse que es cierto que la renuncia a la retención en la fuente y el recurso a las modalidades de asistencia mutua permiten eliminar la restricción a la libre prestación de servicios que la normativa nacional controvertida en el litigio principal ocasiona al destinatario de servicios.

49 No obstante, tal renuncia no elimina necesariamente todas las formalidades que tiene a su cargo el destinatario de servicios. En efecto, como indicaron algunos Gobiernos que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia, la retención en la fuente permite a la administración tributaria conocer el hecho imponible del impuesto del que es deudor el prestador de servicios no residente. Si no existiese tal retención, la administración tributaria del Estado miembro de que se trate se vería probablemente obligada a imponer al destinatario de servicios domiciliado en el territorio de ese Estado la obligación de declarar la prestación realizada por el prestador de servicios no residente.

50 Por otra parte, la renuncia a la retención en la fuente llevaría a que fuese necesario recaudar el impuesto del prestador de servicios no residente, lo que podría entrañar, como puso de manifiesto la Abogado General en el punto 58 de sus conclusiones, una considerable carga para este proveedor de servicios, que debería presentar una declaración tributaria en una lengua extranjera para él y familiarizarse con el sistema tributario de un Estado miembro distinto de aquel en el que está domiciliado. Por ello, el proveedor de servicios no residente podría verse disuadido de prestar el servicio en el Estado miembro de que se trate y para el destinatario del servicio podría resultar, en última instancia, incluso más complicado recurrir a un servicio en un Estado miembro distinto de aquel en el que está domiciliado.

51 Además, tal recaudación directa del prestador de servicios no residente conllevaría también una carga administrativa considerable para las autoridades tributarias a las que está sometido el destinatario de servicios ante el gran número de servicios prestados de manera puntual.

52 Con arreglo a todas estas consideraciones, ha de declararse, como señaló la Abogado General en el punto 59 de sus conclusiones, que el cobro directo del impuesto al proveedor de servicios no residente no constituye forzosamente un medio menos gravoso que la retención en la fuente.

53 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que siempre que la restricción a la libre prestación de servicios derivada de una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, resulte de la obligación de retener en la fuente, en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad, dicha restricción puede justificarse por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto y no excede de lo necesario para alcanzar este objetivo, incluso teniendo en cuenta las posibilidades de asistencia mutua en el cobro de impuestos que ofrece la Directiva 76/308. La posterior renuncia a la retención en la fuente controvertida en el litigio principal no puede prejuzgar ni su adecuación para alcanzar el objetivo buscado ni su proporcionalidad, que deben apreciarse únicamente en relación con el objetivo perseguido.

### *Sobre la cuarta cuestión*

54 Mediante su cuarta cuestión, el tribunal remitente desea saber si, para apreciar si la obligación del destinatario de servicios de retener en la fuente, en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad, constituye una restricción a la libre prestación de servicios prohibida por el artículo 56 TFUE, es necesario saber si el prestador de servicios no residente puede deducir el impuesto retenido en los Países Bajos del impuesto que debe abonar en el Estado miembro en el que está domiciliado.

55 Pues bien, como se puso de manifiesto en el apartado 28 de la presente sentencia, la obligación de realizar tal retención puede hacer que los servicios transfronterizos sean menos interesantes para los destinatarios de servicios residentes que los servicios realizados por prestadores de servicios residentes y puede disuadir a dichos destinatarios de recurrir a prestadores de servicios no residentes, con independencia de los efectos que la retención en la fuente pueda tener en la situación fiscal de los prestadores de servicios no residentes.

56 Por tanto, el trato fiscal del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está domiciliado es irrelevante para apreciar si la obligación del destinatario de servicios de realizar dicha retención en la fuente constituye una restricción a la libre prestación de servicios prohibida por el artículo 56 TFUE.

57 En consecuencia, debe responderse a la cuarta cuestión que, para apreciar si la obligación del destinatario de servicios de retener en la fuente, en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad, constituye una restricción a la libre prestación de servicios prohibida por el artículo 56 TFUE, es irrelevante saber si el prestador de servicios no residente puede deducir el impuesto retenido en los Países Bajos del impuesto que debe abonar en el Estado miembro en el que está domiciliado.

### **Costas**

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

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

1) **El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que la obligación impuesta, en virtud de la normativa de un Estado miembro, al destinatario de servicios de retener en la fuente el impuesto sobre las retribuciones abonadas a los prestadores de servicios domiciliados en otro Estado miembro, obligación que, sin embargo, no existe para con las retribuciones abonadas a los prestadores de servicios domiciliados en el Estado miembro de que se trata, constituye una restricción a la libre prestación de servicios, con arreglo a dicho precepto, en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad.**

2) **Siempre que la restricción a la libre prestación de servicios derivada de una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, resulte de la obligación de retener en la fuente, en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad, dicha restricción puede justificarse por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto y no excede de lo necesario para alcanzar este objetivo, incluso teniendo en cuenta las posibilidades de asistencia mutua en el cobro de impuestos que ofrece la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos**

**correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, en su versión resultante de la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001. La posterior renuncia a la retención en la fuente controvertida en el litigio principal no puede prejuzgar ni su adecuación para alcanzar el objetivo buscado ni su proporcionalidad, que deben apreciarse únicamente en relación con el objetivo perseguido.**

**3) Para apreciar si la obligación del destinatario de servicios de retener en la fuente, en la medida en que implica una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad, constituye una restricción a la libre prestación de servicios prohibida por el artículo 56 TFUE, es irrelevante saber si el prestador de servicios no residente puede deducir el impuesto retenido en los Países Bajos del impuesto que debe abonar en el Estado miembro en el que está domiciliado.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.