

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 18 de octubre de 2012

Asunto: C-498/10.

Partes: *X NV y Staatssecretaris van Financiën.*

Síntesis:

“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”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La controversia planteada se remonta a los meses de agosto de 2002 y 2004, fechas en las que se disputaron en los Países Bajos sendos partidos entre dos clubes de fútbol semiprofesionales -domiciliados en el Reino Unido-, a los que el promotor (X) no practicó retención alguna en el momento de abonarles los correspondientes emolumentos.

La falta de retención y del consiguiente pago del impuesto sobre las rentas del trabajo motivó que las autoridades tributarias holandesas practicaran a X declaraciones complementarias referidas al 20% de los importes satisfechos, en concepto del impuesto impagado. Disconforme con tales actuaciones, X recurrió ante el órgano de primera instancia, que anuló las citadas declaraciones complementarias y resoluciones derivadas. Sin embargo, tras formularse recurso de apelación por parte de la Administración Tributaria, el tribunal *ad quem* anuló las resoluciones del órgano *a quo*.

Bajo el entendimiento de que la normativa neerlandesa vulnera lo dispuesto en el artículo 56 TFUE, pues establece una restricción carente de justificación válida, el demandante recurrió en casación la sentencia dictada. Ante esta situación, el Tribunal remitente procedió a formular al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales: “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 periodo 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 (...) 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?"

2. Fundamentos de derecho y comentario

La cuestión principal a dilucidar se polariza, en definitiva, sobre la compatibilidad o no con el ordenamiento europeo de la normativa neerlandesa que impone la retención en la fuente cuando las retribuciones se abonan a un prestador de servicios domiciliado en otro Estado miembro, pero no exige tal detracción por parte del destinatario del servicio cuando el prestador es residente en territorio neerlandés.

A priori, como es obvio, tal previsión interna se opone al derecho de libre prestación de servicios que proclama el TFUE en su artículo 56, pues, lógicamente, implica un trato fiscal distinto en función de la residencia o no del prestador del servicio en el Estado de la fuente. En concreto, no concurriendo el dato de la residencia del prestador en el territorio del Estado donde se presta el servicio, la obligación de retener, como mínimo el 20% de las cantidades pagadas, supondría un tratamiento fiscal más gravoso en comparación con situaciones puramente internas, en las que el prestador del servicio sí reside en el mismo Estado. Ante esta situación, el interrogante que debemos plantearnos es si, pese a constituir una restricción de la libertad comunitaria, tal medida puede no obstante justificarse válidamente en los términos expuestos en la ya reiterada y constante jurisprudencia del TJUE.

A este respecto, los Gobiernos personados en la causa (belga, alemán, francés, italiano, sueco y británico, además del neerlandés) alegan que tal diferencia de trato trae causa de la aplicación a dichos sujetos pasivos, que se hallan en situaciones distintas, de técnicas impositivas diferentes. En esta línea se subraya que, el hecho de practicarse la mencionada retención no responde sino al indirecto control fiscal que ostenta la Administración del Estado de la fuente sobre el prestador no residente, en contraste con el prestador de servicios que sí reside en su territorio y al que, por tal motivo, grava directamente a través del impuesto sobre sociedades o impuesto sobre la renta neerlandés. En el primer caso, en cambio, tal gravamen no resulta posible, sin la necesaria colaboración de las autoridades tributarias del Estado de residencia del prestador.

El Tribunal de Justicia rechaza de plano tales argumentos, afirmando que, si bien es cierto que la aplicación de técnicas impositivas diferentes según que los beneficiarios de las rentas sean o no residentes ha sido admitida por el mismo Tribunal, conviene destacar que dicha admisión se circunscribió al supuesto de rentas del capital (STJUE de 22 de diciembre de 2008, *Truck Center*, C-282/07), en el que las situaciones no eran objetivamente comparables y, a mayor abundamiento, tal diferencia de trato no reportaba necesariamente una ventaja a los beneficiarios residentes.

En el asunto que nos ocupa, por el contrario, la obligación de practicar la retención sí puede conllevar un menor atractivo de dichos servicios transfronterizos para los destinatarios, en comparación con los prestados por sujetos residentes, a la vista de la carga administrativa adicional que implica y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad, hasta el punto de desincentivar -e incluso disuadir- la contratación de prestadores de servicios no residentes.

En este extremo, cabe traer a colación la alegación efectuada por el Gobierno neerlandés, acerca de que, en todo caso, el supuesto analizado integraría una restricción de escasa importancia respecto a la libertad fundamental, pues la carga administrativa adicional es insignificante y, además, en su opinión, resulta compensada con una reducción de la carga administrativa del prestador no residente, que queda liberado de la obligación de presentar la declaración oportuna en los Países Bajos.

En discrepancia con ello, el Alto Tribunal recuerda que toda restricción de una libertad fundamental, por muy escaso alcance que tenga, es igualmente acreedora del mayor reproche; y que, asimismo, tal prohibición de disposiciones restrictivas se extiende incluso a las que puedan, aparentemente, conllevar la existencia -por otro lado- de ventajas fiscales.

Una vez resuelta la primera cuestión prejudicial, el Tribunal de Luxemburgo aborda conjuntamente el examen de las dos siguientes, en las que se pregunta si tal restricción puede, sin embargo, entenderse justificada en base a la necesidad de asegurar el cobro eficaz del impuesto, sin ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo, e incluso teniendo en cuenta las posibilidades que ofrece la Directiva sobre asistencia mutua recaudatoria. Igualmente, se apunta el hecho de que los Países Bajos renunció con posterioridad por vía convencional a la retención en la fuente en situaciones como la que se discute, planteándose si éste hecho tiene o no trascendencia en el caso estudiado.

Comenzando por esta última reflexión, razona el Tribunal que la posterior renuncia por parte de un Estado miembro a aplicar una medida, no prejuzga ni su adecuación para lograr el objetivo perseguido ni su proporcionalidad, que deben apreciarse solamente en relación con la finalidad que se pretende.

Por tanto, la cuestión pendiente de clarificar se centra en si la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto constituye o no una razón imperiosa de interés general, que pueda justificar una restricción a la libre prestación de servicios. En este punto, el Gobierno neerlandés -respaldado por los Gobiernos que presentaron observaciones- detalla la razón de ser del mecanismo de la retención en la fuente con carácter final, como mejor sistema para articular de manera sencilla y eficaz el gravamen de las rentas de los contribuyentes no residentes, desde la doble óptica tanto de éstos como de la propia Administración. Asimismo, se advierte que en el caso de prestación de servicios ocasionales en un Estado distinto al de la residencia y en el que se permanece un corto espacio de tiempo, la retención constituye un cauce adecuado para asegurar la recaudación.

La aportación más valiosa que realiza el Tribunal de Justicia en este pronunciamiento se concentra, ciertamente, en los siguientes razonamientos, pues, en contra de lo que inicialmente hubiera podido pensarse, dada la existencia de la Directiva sobre asistencia mutua, el Tribunal de Justicia acoge la tesis de los Gobiernos nacionales y reconoce la virtualidad de la retención en la fuente como medio legítimo para garantizar la sujeción fiscal de las rentas de personas establecidas fuera del Estado de imposición, y evitar, en suma, la elusión fiscal.

En línea con lo afirmado por la Abogada General, Sra. Kokott, el Tribunal precisa, en primer lugar, que la Directiva sobre asistencia mutua no tiene por finalidad sustituir a la retención en la fuente como técnica de cobro del impuesto; de lo que se colige que la existencia de este instrumento europeo no supone, necesariamente, que la retención en origen vaya más allá de lo necesario para conseguir su objetivo. Antes bien, cabría valorar, como hace el Tribunal, si la eliminación de la retención no suscita más problemas de los que plantea.

En efecto, si nos detenemos someramente en este aspecto, pronto se comprueba que la renuncia a la retención por parte del Estado de origen no sólo no suprimiría totalmente las obligaciones formales del destinatario de los servicios sino que, además, la Administración se vería obligada a imponerle a éste el deber de declarar la prestación contratada con el prestador no residente, al objeto de tener conocimiento de un hecho imponible que, de existir la retención, ésta le habría suministrado. Y ello al margen de la obligación de declarar que, a su vez, habría que exigirle al proveedor de servicios no residente, con la dificultad añadida de realizarla en una lengua extranjera y de acuerdo con un ordenamiento que le es ajeno.

Basándose en todas estas razones, además de en la constatación de que la renuncia a la retención no favorece ni siquiera a la Administración, pues ello se traduciría en un número inasumible de declaraciones, atendido el gran número de servicios que en la actualidad se prestan de manera puntual, el Tribunal europeo declara que la restricción derivada de la retención en la fuente sí se halla justificada por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto, sin exceder de lo necesario para lograr dicho objetivo.

Finalmente y, en buena lógica, el Tribunal de Justicia responde a la cuarta cuestión prejudicial recordando que, a los efectos de ponderar si una medida adoptada por el Estado de la fuente contradice el Derecho europeo, el trato fiscal dispensado al mismo sujeto por el Estado de residencia se reputa completamente irrelevante.

Creemos que se trata de una sentencia acertada del Tribunal de Justicia, en la que se disipan no pocas dudas en relación al juego de la Directiva de asistencia mutua recaudatoria y se refuerzan otros aspectos, ya recogidos en su doctrina jurisprudencial, pero no por ello de menor trascendencia práctica.

3. Fallo

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia 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 (...). 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”.

