

Downloaded via the EU tax law app / web

**Asunto C-290/04**

**FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

**contra**

**Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Artículos 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, y actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CEE (posteriormente artículo 60 del Tratado CE, y actualmente artículo 50 CE) — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Prestación de servicios efectuada por un no residente en el marco de espectáculos artísticos — Principio de retención en la fuente — Prestador de servicios que no posee la nacionalidad de un Estado miembro»

Conclusiones del Abogado General Sr. P. Léger, presentadas el 16 de mayo de 2006

Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 3 de octubre de 2006

Sumario de la sentencia

1. *Libre prestación de servicios — Restricciones — Legislación tributaria*

*[Tratado CEE, art. 59 (posteriormente art. 59 del Tratado CE, y actualmente art. 49 CE, tras su modificación) y art. 60 (posteriormente art. 60 del Tratado CE, y actualmente art. 50 CE)]*

2. *Libre prestación de servicios — Restricciones — Legislación tributaria*

*[Tratado CEE, art. 59 (posteriormente art. 59 del Tratado CE, y actualmente art. 49 CE, tras su modificación) y art. 60 (posteriormente art. 60 del Tratado CE, y actualmente art. 50 CE)]*

3. *Libre prestación de servicios — Restricciones — Legislación tributaria*

*[Tratado CEE, art. 59 (posteriormente art. 59 del Tratado CE, y actualmente art. 49 CE, tras su modificación) y art. 60 (posteriormente art. 60 del Tratado CE, y actualmente art. 50 CE)]*

4. *Libre prestación de servicios — Disposiciones del Tratado — Ámbito de aplicación personal*

*[Tratado CEE, art. 59 (posteriormente art. 59 del Tratado CE, y actualmente art. 49 CE, tras su modificación)]*

1. Los artículos 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, y actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CEE (posteriormente artículo 60 del Tratado CE, y actualmente artículo 50 CE) deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación nacional en virtud de la cual se aplica un procedimiento de retención fiscal en la fuente a la retribución de los prestadores de servicios no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución abonada a los prestadores residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención, y que exige la responsabilidad del destinatario de servicios que no haya practicado la retención a la que estaba obligado.

Una normativa de ese tipo puede disuadir a los destinatarios de servicios de recurrir a prestadores de servicios residentes en otros Estados miembros y, por consiguiente, constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, prohibido, en principio, por los artículos 59 y 60 del Tratado CEE.

Sin embargo, está justificada por la necesidad de garantizar la eficaz recaudación del impuesto sobre la renta. En efecto, a falta de directivas comunitarias o de otros actos que regulen la asistencia mutua administrativa en materia de recaudación de créditos fiscales, 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. Además, la retención y la posible responsabilidad del destinatario de los servicios obligado a practicar la retención, que constituye la consecuencia última de esta técnica de recaudación del impuesto sobre la renta y permite, en su caso, sancionar la omisión de retener el impuesto, representan medios proporcionados de garantizar la recaudación del crédito fiscal del Estado de imposición.

(véanse los apartados 33 a 39 y el punto 1 del fallo)

2. Los artículos 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, y actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CEE (posteriormente artículo 60 del Tratado CE, y actualmente artículo 50 CE) deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que no permite al destinatario de los servicios, deudor de la retribución abonada a un prestador de servicios no residente, deducir, cuando practica la retención, los gastos profesionales que ese prestador le ha comunicado y que están relacionados directamente con sus actividades en el Estado miembro en el que se efectúa la prestación, mientras que un prestador de servicios residente en este Estado sólo estaría sujeto al impuesto por sus rendimientos netos, es decir, por los obtenidos tras deducir los gastos profesionales.

A este respecto, no tiene incidencia alguna la existencia de un procedimiento de devolución que permita tomar en consideración *a posteriori* los gastos profesionales de un prestador de servicios no residente. En efecto, en la medida en que iniciar tal procedimiento conlleva cargas administrativas y económicas adicionales, y que recae inevitablemente en el prestador de los servicios, la legislación tributaria controvertida constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, prohibido, en principio, por los artículos 59 y 60 del Tratado CEE.

En cambio, estos artículos no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en el procedimiento de retención, solamente se deducen los gastos profesionales relacionados directamente con las actividades que hayan generado los rendimientos imponibles, ejercidas en el Estado miembro en el que se efectúa la prestación y que el prestador de los servicios establecido en otro Estado miembro haya comunicado al deudor de la retribución, y en virtud de la cual pueden tenerse en cuenta, en su caso, en el marco de un procedimiento ulterior de devolución, los gastos que no estén relacionados directamente con dicha actividad económica.

(véanse los apartados 46, 47, 49 y 52 y el punto 2 del fallo)

3. Los artículos 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, y actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CEE (posteriormente artículo 60 del Tratado CE, y actualmente artículo 50 CE) no se oponen a que la exención fiscal aplicada en virtud del Convenio entre la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos, para evitar la doble imposición, en favor de un prestador de servicios no residente que haya ejercido su actividad en Alemania, sólo pueda ser tenida en cuenta, en el marco del procedimiento de retención por el deudor de la retribución o en un procedimiento ulterior de exención o de devolución o, también, con ocasión de un procedimiento por responsabilidad iniciado contra este último, en el caso de que la autoridad fiscal competente expida un certificado de exención, declarando que se cumplen los requisitos exigidos a ese efecto por dicho Convenio.

Tal medida constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios garantizada por los artículos 59 y 60 del Tratado CEE. Sin embargo, está justificado para garantizar el buen funcionamiento del procedimiento de tributación en la fuente. En efecto, es necesario que el deudor de la retribución sólo quede dispensado de retener el impuesto en la fuente cuando tenga la certeza de que el prestador de servicios cumple los requisitos que le permitan acogerse a una exención. Pues bien, no se puede exigir al deudor de la retribución que esclarezca él mismo la cuestión de si, en cada caso concreto, los rendimientos de que se trate están o no exentos en virtud de un convenio para evitar la doble imposición. Por último, autorizar al deudor de la retribución a dejar unilateralmente de practicar la retención en la fuente podría, si éste incurriera en error, dificultar la recaudación del impuesto ante el acreedor de la retribución.

(véanse los apartados 58 a 61 y el punto 2 del fallo)

4. El artículo 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, y actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable en favor de un prestador de servicios nacional de un Estado tercero.

En efecto, el Tratado CEE dispone que, mientras el Consejo no haya concretado la posibilidad establecida en el artículo 59, párrafo segundo, de dicho Tratado, las disposiciones que regulan la libre prestación de servicios se aplican si se cumplen los requisitos siguientes: por una parte, la prestación debe ser efectuada dentro de la Comunidad, y por otra, el prestador de los servicios debe ser nacional de un Estado miembro y estar establecido en un país de la Comunidad. De lo anterior resulta que el Tratado CEE no extiende el beneficio de dichas disposiciones a los prestadores de servicios nacionales de un Estado tercero, aun cuando estén establecidos dentro de la Comunidad y se trate de una prestación intracomunitaria.

(véanse los apartados 67 a 69 y el punto 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 3 de octubre de 2006 (\*)

«Artículos 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, y actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CEE (posteriormente artículo 60 del Tratado CE, y actualmente artículo 50 CE) – Legislación tributaria – Impuesto sobre la renta – Prestación de servicios efectuada por un no residente en el marco de espectáculos artísticos – Principio de

retención en la fuente – Prestador de servicios que no posee la nacionalidad de un Estado miembro»

En el asunto C-290/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 28 de abril de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de julio de 2004, en el procedimiento entre

**FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH**

y

**Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas y J. Makarczyk, Presidentes de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, R. Schintgen, P. K?ris, U. L?hmus, E. Levits (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de julio de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, por el Sr. A. Cordewener y H. Grams, Rechtsanwälte, y por el Sr. D. Molenaar, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, y la Sra. A. Tiemann, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. E. Dominkovits, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. F. Díez Moreno, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. de Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Jackson, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Barling, QC, y la Sra. J. Stratford, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. B. Eggers, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de mayo de 2006;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 59 del Tratado CEE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, y actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CEE (posteriormente artículo 60 del Tratado CE, y actualmente artículo 50 CE).

2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH (en lo sucesivo, «Scorpio») y el Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, relativo al impuesto sobre la renta al que estuvo sujeta en Alemania dicha sociedad en el año 1993.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 El artículo 58 del Tratado CEE (posteriormente artículo 58 del Tratado CE, y actualmente artículo 48 CE) estipula:

«Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente Capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.

[...]»

4 El artículo 59 de dicho Tratado establece:

«En el marco de las disposiciones siguientes, las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad serán progresivamente suprimidas, durante el período transitorio, para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Comunidad que no sea el del destinatario de la prestación.

El Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, podrá extender el beneficio de las disposiciones del presente Capítulo a los prestadores de servicios que sean nacionales de un tercer Estado y se hallen establecidos dentro de la Comunidad.»

5 El artículo 60 del mismo Tratado dispone:

«Con arreglo al presente Tratado, se considerarán 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.

Los servicios comprenderán, en particular:

- a) actividades de carácter industrial;
- b) actividades de carácter mercantil;
- c) actividades artesanales;
- d) actividades propias de las profesiones liberales.

Sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo al derecho de establecimiento, el prestador de un servicio podrá, con objeto de realizar dicha prestación, ejercer temporalmente su actividad en el Estado donde se lleve a cabo la prestación, en las mismas condiciones que imponga ese Estado a sus propios nacionales.»

6 El artículo 66 del Tratado CEE (posteriormente artículo 66 del Tratado CE, y actualmente artículo 55 CE) tiene el siguiente tenor:

«Las disposiciones de los artículos 55 a 58, ambos inclusive, serán aplicables a las materias reguladas por el presente Capítulo.»

#### *Normativa nacional*

7 La Ley alemana del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz), en su versión resultante de la Ley de modificación de las normas tributarias (Steueränderungsgesetz), de 25 de febrero de 1992 (BGBl. 1992 I, p. 297; en lo sucesivo, «EStG»), en vigor en la época de los hechos del litigio principal, dispone en su artículo 1, apartado 4, que las personas físicas que no tengan en Alemania su domicilio ni su residencia habitual –salvo algunas excepciones que carecen de pertinencia en el litigio principal– son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por obligación real cuando obtengan en este Estado miembro rendimientos en el sentido del artículo 49 de la EStG. En virtud del artículo 49, apartado 1, número 2, letra d), de la EStG, estos rendimientos incluyen los de naturaleza empresarial, obtenidos en dicho Estado por prestaciones culturales, artísticas o similares, con independencia de la persona que obtenga los ingresos.

8 El artículo 50a, apartado 4, primera frase, número 1, de la EStG establece que, en el caso de los sujetos pasivos por obligación real, la recaudación del impuesto aplicado a este tipo de rentas se efectúa mediante retención en la fuente. Ésta asciende al 15 % del importe total de los ingresos. En virtud del artículo 50a, apartado 4, frases tercera, quinta y sexta, de la EStG, no se permiten las deducciones por gastos profesionales. También se incluye en la renta el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a los servicios prestados en Alemania por el empresario que esté sujeto por obligación real de contribuir.

9 El impuesto sobre la renta se devenga en el momento en que se abona la retribución al acreedor. En ese momento, el deudor de esa retribución debe practicar la retención, según el artículo 50a, apartado 5, frases primera y segunda, de la EStG, a cuenta del acreedor sujeto por obligación real, considerándose a este último sujeto pasivo del impuesto (deudor tributario).

10 El deudor de dicha retribución debe abonar en el Finanzamt competente el impuesto retenido durante el trimestre que haya finalizado. Este abono debe tener lugar a más tardar el décimo día del mes siguiente a ese trimestre. En virtud del artículo 50a, apartado 5, frases tercera y quinta, de la EStG, dicho deudor es responsable de la retención y del abono del impuesto. Salvo excepciones que no se aplican en el presente asunto, habida cuenta del efecto liberatorio de la retención en la fuente establecido en el artículo 50a, apartado 5, de la EStG, el impuesto sobre la renta de las personas sujetas por obligación real se considera liquidado cuando se ha practicado la retención en la fuente.

11 Por otra parte, el artículo 50d de la EStG enuncia determinadas reglas especiales para el caso en que se aplique un convenio destinado a evitar la doble imposición.

12 El artículo 50d, apartado 1, primera frase, de la EStG dispone que, cuando los rendimientos sujetos a retención en virtud del artículo 50a de la EStG no puedan ser gravados con arreglo a un convenio de esa índole, deben aplicarse, no obstante, las disposiciones sobre la retención del

impuesto por el deudor de la retribución. Solamente en el caso de que el Bundesamt für Finanzen (Dirección General Tributaria alemana) certifique, a instancia del interesado, que se cumplen los requisitos establecidos a estos efectos por el convenio destinado a evitar la doble imposición, el deudor no está obligado a practicar la retención, de conformidad con el procedimiento de exención establecido en el artículo 50d, apartado 3, primera frase, de la EStG. A falta del certificado de exención expedido por el Bundesamt für Finanzen, el deudor de la retribución debe practicar la retención del impuesto.

13 No obstante, en virtud del artículo 50d, apartado 1, primera frase, de la EStG, el acreedor de la retribución no pierde el derecho a la exención fiscal que le confiere el convenio para evitar la doble imposición. Por el contrario, con arreglo al artículo 50d, apartado 1, segunda frase, de la EStG, deben ser devueltas al interesado, a petición suya, las cuotas del impuesto retenidas e ingresadas, en la medida establecida por dicho convenio.

14 En virtud del artículo 50d, apartado 1, primera frase, de la EStG, cuando se ejercita una acción de responsabilidad contra el deudor por no haber practicado la retención del impuesto, éste no puede, en el marco de dicho procedimiento, invocar los derechos que un convenio para evitar la doble imposición confiere al acreedor de la retribución.

15 Según la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, las rentas derivadas de las prestaciones artísticas controvertidas en el procedimiento principal no estaban gravadas en Alemania, sino únicamente en los Países Bajos, en virtud del Convenio celebrado el 16 de junio de 1959 entre la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y otros impuestos y para regular otras cuestiones de índole tributaria (BGBl. 1960 II, p. 1782; en lo sucesivo, «Convenio germano-neerlandés sobre doble imposición»).

16 Por último, se ha de describir, a título comparativo, la situación de un prestador de servicios que tenga su domicilio o su residencia habitual en Alemania y que, por consiguiente, sea sujeto pasivo del impuesto sobre la renta por obligación personal en este Estado miembro.

17 Dicho prestador de servicios tiene la obligación general de presentar una declaración de renta en el marco del procedimiento de liquidación del impuesto sobre la renta. Dado que el deudor de la retribución abonada a este prestador no está obligado a practicar la retención, no se le puede imputar la responsabilidad por no haberla practicado. El deudor de la retribución tampoco es responsable del impuesto sobre la renta exigible al acreedor de la retribución.

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

18 Scorpio, que tiene su domicilio social en Alemania, es una sociedad que organiza conciertos. En 1993, celebró un contrato con una persona física, que firmaba con el nombre de Europop, la cual puso a su disposición un grupo de música. Europop estaba establecida, en esa época, en los Países Bajos y no tenía domicilio, residencia habitual ni establecimiento en Alemania. El órgano jurisdiccional remitente señala que desconoce la nacionalidad de Europop.

19 En los trimestres primero y tercero del año 1993, Scorpio pagó a Europop la cantidad total de 438.600 DEM por los servicios prestados por este último. Sobre este importe, Scorpio no practicó la retención establecida en el artículo 50a, apartado 4, primera frase, número 1, de la EStG, pese a que Europop no le había presentado el certificado de exención mencionado en el artículo 50d, apartado 3, primera frase, de la EStG.

20 Tras haber tomado conocimiento de los hechos, la autoridad tributaria competente imputó la responsabilidad a Scorpio y le exigió, mediante liquidación de 21 de marzo de 1997, el pago de la

cantidad de 70.395,30 DEM, que representa el importe del impuesto que Scorpio debió retener sobre la retribución abonada a Europop, esto es, el 15 % del importe bruto de esta última.

21 La reclamación presentada por Scorpio ante el Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel contra dicha liquidación fue desestimada. El Finanzgericht Hamburg, al que posteriormente se dirigió la demandante del procedimiento principal, tampoco estimó el recurso de ésta, ya que Scorpio no presentó el certificado de exención exigido en el artículo 50d, apartado 3, primera frase, de la EStG.

22 Scorpio interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, solicitando que fuesen anuladas la sentencia del Finanzgericht y la liquidación impugnada.

23 En apoyo de su recurso, Scorpio alega, por un lado, que el artículo 50a, apartado 4, sexta frase, de la EStG es contrario a los artículos 59 y 60 del Tratado CE, en la medida en que no permite deducir los gastos profesionales del importe que es objeto de la retención en la fuente. A su juicio, ello se infiere de la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de junio de 2003, Gerritse (C?234/01, Rec. p. I?5933).

24 Por otro lado, sostiene que también es contrario al Tratado CE el hecho de que el artículo 50d, apartado 1, cuarta frase, de la EStG le impida invocar, como parte a la que se puede imputar la responsabilidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50a, apartado 5, quinta frase, de la EStG, la exención tributaria de la que se beneficia el acreedor de la retribución –en el presente asunto Europop– en virtud del Convenio germano-neerlandés sobre doble imposición.

25 El Bundesfinanzhof alberga dudas sobre la interpretación que hay que hacer de los artículos 59 y 60 del Tratado CE respecto al principio de retención en la fuente, así como sobre el alcance de la acción por responsabilidad que de él se deriva, ejercitada por el Finanzamt. Dicho órgano jurisdiccional precisa que el resultado del litigio principal depende, en particular, de si la interpretación de dichos artículos sería la misma en el caso de que, en el momento de prestar los servicios, Europop no hubiese sido nacional de un Estado miembro.

26 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 59 y 60 del Tratado CE en el sentido de que se oponen a que al deudor de una retribución establecido en Alemania, cuyo acreedor está establecido en otro Estado de la Unión Europea (en el presente caso, los Países Bajos), y que posee la nacionalidad de un Estado miembro de la Unión Europea pueda imputársele, de conformidad con el artículo 50a, apartado 5, quinta frase, de la [EStG] de 1990, en la versión vigente en 1993, la responsabilidad por no haber practicado la retención en la fuente con arreglo al artículo 50a, apartado 4, de la EStG, mientras que las retribuciones abonadas a un acreedor que sea sujeto pasivo del impuesto sobre la renta por obligación personal en Alemania (nacional alemán) no están sujetas a retención en la fuente con arreglo al artículo 50a, apartado 4, de la EStG y, por consiguiente, tampoco se puede imputar al deudor de la retribución la responsabilidad por no haber practicado la retención en la fuente o haber practicado una retención en la fuente demasiado baja?

2) ¿Sería diferente la respuesta a la primera cuestión si el acreedor de la retribución establecido en otro Estado de la Unión Europea no fuese, en el momento de prestar los servicios, nacional de un Estado miembro?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

- a) ¿Deben interpretarse los artículos 59 y 60 del Tratado CE en el sentido de que los gastos profesionales soportados por el acreedor de una retribución establecido en otro Estado miembro y económicamente relacionados con las actividades que dieron lugar a retribución en Alemania deben ser tenidos en cuenta por el deudor de la retribución a efectos de deducción en el marco de la retención en la fuente con arreglo al artículo 50a, apartado 4, de la EStG, pues, también en el caso de los nacionales alemanes, únicamente están sujetos al impuesto sobre la renta los rendimientos netos obtenidos una vez deducidos los gastos profesionales?
- b) ¿Es suficiente, para no incurrir en una infracción de los artículos 59 y 60 del Tratado CE, tener en cuenta a efectos de deducción, en el marco de la retención en la fuente con arreglo al artículo 50a, apartado 4, de la EStG, únicamente los gastos profesionales que estén económicamente relacionados con la actividad desarrollada en Alemania que da lugar al derecho a retribución y que hayan sido demostrados al deudor de la retribución por el acreedor de ésta establecido en otro Estado miembro, y que los demás gastos profesionales eventualmente soportados puedan ser tenidos en cuenta, posteriormente, en un procedimiento de devolución?
- c) ¿Deben interpretarse los artículos 59 y 60 del Tratado CE en el sentido de que se oponen a que la exención tributaria de la que se beneficia en Alemania el acreedor de una retribución establecido en los Países Bajos en virtud del Convenio [germano-neerlandés sobre doble imposición] no se tenga en cuenta inicialmente en el marco de la retención en la fuente con arreglo al artículo 50a, apartado 4, en relación con el artículo 50d, apartado 1, de la EStG, y sólo se tenga en cuenta posteriormente en el marco de un ulterior procedimiento de exención y devolución, y a que el deudor de la retribución no pueda invocar la exención tributaria en el marco de un procedimiento en el que se le imputa la responsabilidad, mientras que los rendimientos exentos de impuestos de los nacionales alemanes no están sujetos a ninguna retención en la fuente y, por tanto, tampoco puede imputarse al deudor la responsabilidad por no haber practicado la retención en la fuente o haber practicado una retención demasiado baja?
- d) ¿Serían diferentes las respuestas a las letras a) a c) de la tercera cuestión si el acreedor de la retribución establecido en otro Estado de la Unión Europea no poseyera, en el momento de efectuar sus prestaciones de servicios, la nacionalidad de un Estado miembro?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

27 Con carácter liminar, procede señalar que, habida cuenta de la circunstancia de que los hechos en el origen del litigio principal sucedieron con anterioridad al 1 de noviembre de 1993, es decir, en un momento previo a la entrada en vigor del Tratado sobre la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, la interpretación solicitada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere a los artículos 59 y 60 del Tratado CEE.

#### *Primera cuestión*

28 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional en virtud de la cual un procedimiento de retención en la fuente se aplica a la retribución de los prestadores de servicios no residentes del Estado miembro en el que se prestan los servicios, pese a que la retribución abonada a los prestadores residentes de ese Estado miembro no está sujeta a tal retención. Dicho órgano jurisdiccional solicita al Tribunal de Justicia que también se pronuncie sobre la consecuencia última de tal legislación, a saber, la responsabilidad que incumbe al destinatario de los servicios que no haya practicado la retención a la que estaba obligado.

29 La legislación controvertida en el litigio principal establece un régimen tributario distinto en función de que el prestador de servicios esté establecido en Alemania o en otro Estado miembro.

30 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que, aunque la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario (véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 21).

31 Además, debe recordarse que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 59 del Tratado CEE 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 (sentencias de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Alemania, 205/84, Rec. p. 3755, apartado 25, y de 26 de febrero de 1991, Comisión/Italia, C-180/89, Rec. p. I-709, apartado 15).

32 Por último, según jurisprudencia reiterada, el artículo 59 del Tratado CEE confiere derechos no sólo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios (véanse, en particular, las sentencias de 31 de enero de 1984, Luisi y Carbone, 286/82 y 26/83, Rec. p. 377; de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249; de 28 de abril de 1998, Kohll, C-158/96, Rec. p. I-1931; de 29 de abril de 1999, Ciola, C-224/97, Rec. p. I-2517, y de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447).

33 En el presente asunto, como ha observado el órgano jurisdiccional remitente, la obligación del destinatario de los servicios consistente en retener el impuesto que grava la retribución abonada a un prestador de servicios que reside en otro Estado miembro, así como el hecho de que, en su caso, se exija a dicho destinatario la responsabilidad por ello, puede disuadir a sociedades como Scorpio de recurrir a prestadores de servicios residentes en otros Estados miembros.

34 Por consiguiente, una legislación como la controvertida en el procedimiento principal constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, prohibido, en principio, por los artículos 59 y 60 del Tratado CEE.

35 Como señalan, acertadamente, los Gobiernos que han presentado observaciones y la Comisión, así como el Abogado General en sus conclusiones, tal legislación está justificada, sin embargo, por la necesidad de garantizar la eficaz recaudación del impuesto sobre la renta.

36 En efecto, 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. A este respecto, procede recordar que, en la fecha de los hechos del procedimiento principal, es decir, en 1993, ninguna directiva comunitaria u otro acto mencionado en los autos regulaba la asistencia mutua administrativa en materia de recaudación de créditos fiscales entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal de Alemania.

37 Además, la retención representa un medio proporcionado de garantizar la recaudación del crédito fiscal del Estado de imposición.

38 Lo mismo se aplica a la posible responsabilidad del destinatario de los servicios obligado a practicar la retención, ya que permite, en su caso, sancionar la omisión de retener el impuesto. En

efecto, en la medida en que la responsabilidad constituye la consecuencia última de esta técnica de recaudación del impuesto sobre la renta, contribuye también, de forma proporcionada, a garantizar la eficacia de esta recaudación.

39 De las consideraciones que preceden resulta que los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen:

- a una legislación nacional en virtud de la cual se aplica un procedimiento de retención fiscal en la fuente a la retribución de los prestadores de servicios no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución abonada a los prestadores residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención;
- a una legislación nacional que exige la responsabilidad del destinatario de servicios que no haya practicado la retención a la que estaba obligado.

#### *Segunda cuestión*

40 Dado que esta cuestión se basa en la misma premisa que la tercera cuestión, letra d), a saber, que el acreedor de la retribución sea nacional de un Estado tercero, será examinada junto con esa última cuestión.

#### *Tercera cuestión, letra a)*

41 El Bundesfinanzhof plantea al Tribunal de Justicia la cuestión de si los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que no permite al destinatario de los servicios, deudor de la retribución abonada a un prestador de servicios no residente, deducir, cuando practica la retención, los gastos profesionales de ese prestador económicamente relacionados con sus actividades en el Estado miembro en el que efectúa la prestación, mientras que un prestador de servicios residente en este Estado sólo estaría sujeto al impuesto por sus rendimientos netos, es decir, por los obtenidos tras deducir los gastos profesionales.

42 Procede señalar, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión de si los artículos 59 y 60 del Tratado CEE se oponen a una legislación tributaria nacional, por regla general, tiene en cuenta los rendimientos brutos de los no residentes sin deducir los gastos profesionales, mientras que los residentes tributan por los rendimientos netos previa deducción de los gastos profesionales (sentencia Gerritse, antes citada, apartado 55).

43 En la sentencia Gerritse, antes citada, el Tribunal de Justicia señaló, en primer lugar, que los gastos profesionales controvertidos en el asunto litigioso estaban relacionados directamente con la actividad que generó los rendimientos imposables, de modo que los residentes y los no residentes se encontraban, a este respecto, en una situación comparable. A continuación, respondió de modo afirmativo a la cuestión prejudicial que se le planteó, puesto que declaró que una normativa nacional que en materia tributaria niega a los no residentes la deducción de los gastos profesionales, aplicable en cambio a los residentes, representa una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad, contraria en principio a los artículos 59 y 60 del Tratado CE. Sin embargo, no se pronunció sobre en qué fase del procedimiento de tributación deben ser deducidos los gastos profesionales en que ha incurrido un prestador de servicios, en el caso de que entren en juego distintas fases.

44 Por consiguiente, para proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede entender el concepto de «gastos profesionales económicamente relacionados» como

aquellos gastos que están relacionados directamente, en el sentido de la jurisprudencia iniciada por la sentencia Gerritse, antes citada, con la actividad económica que genera los rendimientos imponibles.

45 El Bundesfinanzhof desea saber, por tanto, si los artículos 59 y 60 del Tratado CEE se oponen también a una legislación tributaria nacional que impide deducir los gastos profesionales de la renta sujeta a impuestos en el momento en el que el deudor de la retribución practica la retención, pero que permite al no residente tributar, en función de sus rendimientos netos obtenidos en Alemania, mediante un procedimiento iniciado, a instancias del interesado, con posterioridad al procedimiento de retención, y de obtener así la devolución de la diferencia, en su caso, entre el importe de dicha tributación y el de la retención.

46 Partiendo de la premisa del Bundesfinanzhof, a saber, la existencia, en la época de los hechos en el procedimiento principal, de un procedimiento de devolución que permita tomar en consideración *a posteriori* los gastos profesionales de un prestador de servicios no residente, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la aplicación de la normativa nacional del Estado miembro de acogida a los prestadores de servicios puede impedir, obstaculizar o hacer menos interesantes las prestaciones de servicios, en la medida en que tal aplicación genera gastos adicionales y supone un aumento de las cargas administrativas y económicas (véanse las sentencias de 15 de marzo de 2001, Mazzoleni e ISA, C?165/98, Rec. p. I?2189, apartado 24, y de 25 de octubre de 2001, Finalarte y otros, C?49/98, C?50/98, C?52/98 a C?54/98 y C?68/98 a C?71/98, Rec. p. I?7831, apartado 30).

47 En el asunto del procedimiento principal, puede obstaculizar la prestación de los servicios el hecho de tener que iniciar un procedimiento de devolución *a posteriori* de dichos gastos, aun cuando el prestador de los servicios no residente haya informado al deudor de su retribución del importe de sus gastos profesionales relacionados directamente con sus actividades. En efecto, en la medida en que iniciar tal procedimiento conlleva cargas administrativas y económicas adicionales, y que recae inevitablemente en el prestador de los servicios, la legislación tributaria controvertida constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, prohibido, en principio, por los artículos 59 y 60 del Tratado CEE.

48 No se ha alegado ningún argumento que justifique la legislación nacional controvertida en el procedimiento principal, en la medida en que ésta no permite al destinatario de los servicios, deudor de la retribución abonada a un prestador de servicios no residente, deducir, cuando practica la retención, los gastos profesionales relacionados directamente con las actividades ejercidas por el prestador de servicios no residente en el Estado miembro en el que se efectúa la prestación, si el prestador de servicios se los ha comunicado.

49 En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión, letra a), que los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que no permite al destinatario de los servicios, deudor de la retribución abonada a un prestador de servicios no residente, deducir, cuando practica la retención, los gastos profesionales que ese prestador le ha comunicado y que están relacionados directamente con sus actividades en el Estado miembro en el que se efectúa la prestación, mientras que un prestador de servicios residente en este Estado sólo estaría sujeto al impuesto por sus rendimientos netos, es decir, por los obtenidos tras deducir los gastos profesionales.

#### *Tercera cuestión, letra b)*

50 Mediante esta cuestión, relacionada con la anterior, el Bundesfinanzhof pregunta, esencialmente, si los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en el procedimiento de retención,

solamente se deducen los gastos profesionales relacionados directamente con las actividades ejercidas en el Estado miembro en que se efectúa la prestación, que el prestador de servicios establecido en otro Estado miembro haya comunicado al deudor de la retribución, y en virtud de la cual sólo en el marco de un procedimiento ulterior de devolución pueden tenerse en cuenta otros posibles gastos profesionales.

51 Procede responder esta cuestión a la luz de lo considerado en la cuestión precedente y habida cuenta de que el Tribunal de Justicia no dispone de elementos que le permitan comparar la situación de los prestadores de servicios residentes y no residentes. Pues bien, si los gastos que el prestador de servicios ha comunicado a su deudor deben ser deducidos en el procedimiento de retención, los artículos 59 y 60 del Tratado CEE no se oponen a que se tengan en cuenta, en el marco de un procedimiento ulterior de devolución, en su caso, los gastos que no estén relacionados directamente, en el sentido de la jurisprudencia Gerritse, antes citada, con la actividad económica que haya generado los rendimientos imponibles.

52 En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión, letra b), que los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en el procedimiento de retención, solamente se deducen los gastos profesionales relacionados directamente con las actividades que hayan generado los rendimientos imponibles, ejercidas en el Estado miembro en el que se efectúa la prestación y que el prestador de los servicios establecido en otro Estado miembro haya comunicado al deudor de la retribución, y en virtud de la cual pueden tenerse en cuenta, en su caso, en el marco de un procedimiento ulterior de devolución, los gastos que no estén relacionados directamente con dicha actividad económica.

*Tercera cuestión, letra c)*

53 En esta cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta al Tribunal de Justicia si los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la exención fiscal aplicada en virtud del Convenio germano-neerlandés sobre doble imposición, en favor de un prestador de servicios no residente que haya ejercido su actividad en Alemania, sólo pueda ser tenida en cuenta, en el marco del procedimiento de retención por el deudor de la retribución o en un procedimiento ulterior de exención o de devolución o, sobre la base de los elementos de los autos mencionados en el apartado 21 de la presente sentencia, en el caso de que la autoridad fiscal competente expida un certificado de exención declarando que se cumplen los requisitos exigidos a ese efecto por dicho Convenio.

54 Con carácter liminar, se ha de recordar que, según jurisprudencia reiterada, ante la inexistencia de medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes 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 (véase la sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57).

55 No obstante, por lo que se refiere al ejercicio de la competencia tributaria repartida de esta manera, los Estados miembros están obligados a cumplir las normas comunitarias (véanse, en este sentido, las sentencias Saint-Gobain ZN, antes citada, apartado 58; de 12 de diciembre de 2002, De Groot, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 94, y de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, Rec. p. I-923, apartado 50).

56 Pues bien, de ser cierto que, como se ha indicado en el apartado 15 de la presente sentencia, los rendimientos derivados de las prestaciones artísticas, controvertidos en el procedimiento principal, no tributaban en Alemania sino únicamente en los Países Bajos, en virtud

del Convenio germano-neerlandés sobre doble imposición, se ha de señalar que la obligación que incumbe al prestador de servicios que reside en los Países Bajos, de solicitar a la autoridad fiscal alemana competente la expedición de un certificado de exención para que sus rendimientos no estén sujetos a una imposición adicional en Alemania, constituye, como se ha recordado en el apartado 44 de la presente sentencia, una restricción a la libre prestación de servicios debido a los trámites administrativos que impone sobre este prestador.

57 Asimismo, la obligación que incumbe al destinatario de los servicios, de presentar dicho certificado de exención en cualquier procedimiento de responsabilidad que se inicie contra él, puede desanimar a este último a recurrir a un prestador de servicios establecido en otro Estado miembro. En efecto, como sostiene Scorpio, el deudor de la retribución debe asegurarse de que su contratante haya iniciado el procedimiento de exención o el de devolución a título personal (y le devuelva, en su caso, el importe de la devolución), o bien que le haya concedido poderes autorizándolo a iniciar ese procedimiento en su favor. Cabe temer que el prestador de los servicios establecido en otro Estado miembro muestre poco interés en estos trámites o que ya no sea posible contactarlo después de finalizada la relación contractual.

58 Por consiguiente, constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios garantizada por los artículos 59 y 60 del Tratado CEE, el hecho de que, para poder tener en cuenta la exención fiscal controvertida, en las diferentes fases del procedimiento de imposición mencionadas por el Bundesfinanzhof, se exija la presentación de un certificado expedido por la autoridad fiscal competente, declarando que se cumplen los requisitos establecidos a este efecto por el Convenio germano-neerlandés sobre doble imposición.

59 Sin embargo, ese obstáculo está justificado para garantizar el buen funcionamiento del procedimiento de tributación en la fuente.

60 En efecto, como señalan, en particular, el Gobierno belga y el Abogado General, en el punto 90 de sus conclusiones, es necesario que el deudor de la retribución sólo quede dispensado de retener el impuesto en la fuente cuando tenga la certeza de que el prestador de servicios cumple los requisitos que le permitan acogerse a una exención. Pues bien, no se puede exigir al deudor de la retribución que esclarezca él mismo la cuestión de si, en cada caso concreto, los rendimientos de que se trate están o no exentos en virtud de un convenio para evitar la doble imposición. Por último, autorizar al deudor de la retribución a dejar unilateralmente de practicar la retención en la fuente podría, si éste incurriera en error, dificultar la recaudación del impuesto ante el acreedor de la retribución.

61 Habida cuenta de las consideraciones que preceden, se ha de responder a la tercera cuestión, letra c), que los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que la exención fiscal aplicada en virtud del Convenio germano-neerlandés sobre doble imposición, en favor de un prestador de servicios no residente que haya ejercido su actividad en Alemania, sólo pueda ser tenida en cuenta, en el marco del procedimiento de retención por el deudor de la retribución o en un procedimiento ulterior de exención o de devolución o, también, con ocasión de un procedimiento por responsabilidad iniciado contra este último, en el caso de que la autoridad fiscal competente expida un certificado de exención declarando que se cumplen los requisitos exigidos a ese efecto por dicho Convenio.

#### *Cuestiones segunda y tercera, letra d)*

62 Mediante estas cuestiones, el Bundesfinanzhof desea saber, esencialmente, si el artículo 59 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que es aplicable si el destinatario de los servicios, que invoca este artículo para beneficiarse de la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad, es nacional de un Estado miembro y está establecido en la Comunidad, y si su

contratante, el prestador de servicios, está establecido en otro país de la Comunidad pero es nacional de un Estado tercero.

63 Con carácter previo, procede recordar que, como se ha indicado en el apartado 32 de la presente sentencia y con arreglo a jurisprudencia reiterada, el artículo 59 del Tratado CEE confiere derechos no sólo al prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios.

64 Si bien esos derechos incluyen la libertad del destinatario de los servicios para desplazarse a otro Estado miembro con el fin de beneficiarse en él de un servicio, sin verse estorbado por restricciones (sentencia Ciola, antes citada, apartado 11, y de 28 de octubre de 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 20), también resulta reiteradamente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el destinatario de los servicios puede hacer uso de dichos derechos aun cuando ni él ni el prestador de los servicios efectúen un desplazamiento intracomunitario (véanse, en este sentido, las sentencias Eurowings Luftverkehr, antes citada, apartado 34; de 6 de noviembre 2003, Gambelli y otros, C-243/01, Rec. p. I-13031, apartados 55 y 57, así como de 14 de octubre de 2004, Omega, C-36/02, Rec. p. I-9609, apartado 25).

65 Así sucede en el asunto del procedimiento principal. Por lo tanto, no se puede acoger la argumentación del Gobierno del Reino Unido, según la cual Scorpio, como destinatario de los servicios, no puede beneficiarse de las libertades garantizadas en el artículo 59 del Tratado CEE, ya que ni se ha desplazado ni ha tratado de desplazarse a otro Estado miembro, para recibir ofertas relativas al servicio controvertido en el procedimiento principal.

66 Si de las consideraciones anteriores resultare que Scorpio (el cual se equipara, en tanto que sociedad en el sentido del artículo 58, apartado 1, del Tratado CEE, a una persona física nacional de un Estado miembro) debería poder invocar, en principio, al amparo del artículo 66 del Tratado CEE, los derechos que le confiere el artículo 59 del Tratado CEE, procede examinar si el hecho de que Europop, como prestador de servicios establecido en otro Estado miembro, sea nacional de un Estado tercero, se opone a que Scorpio puede invocar esos derechos.

67 A este respecto, se ha de señalar que el Tratado CEE dispone que, mientras el Consejo no haya concretado la posibilidad establecida en el artículo 59, párrafo segundo, de dicho Tratado, las disposiciones que regulan la libre prestación de servicios se aplican si se cumplen los requisitos siguientes:

- la prestación debe ser efectuada dentro de la Comunidad;
- el prestador de los servicios debe ser nacional de un Estado miembro y estar establecido en un país de la Comunidad.

68 De lo anterior resulta que el Tratado CEE no extiende el beneficio de dichas disposiciones a los prestadores de servicios nacionales de un Estado tercero, aun cuando estén establecidos dentro de la Comunidad y se trate de una prestación intracomunitaria.

69 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión y a la tercera cuestión, letra d), que el artículo 59 del Tratado CEE debe ser interpretado en el sentido de que no es aplicable en favor de un prestador de servicios nacional de un Estado tercero.

## **Costas**

70 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 de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

**1) Los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen:**

- a una legislación nacional en virtud de la cual se aplica un procedimiento de retención fiscal en la fuente, a la retribución de los prestadores de servicios no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución abonada a los prestadores residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención;
- a una legislación nacional que exige la responsabilidad del destinatario de servicios que no haya practicado la retención a la que estaba obligado.

**2) Los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben interpretarse en el sentido de que:**

- se oponen a una legislación nacional que no permite al destinatario de los servicios, deudor de la retribución abonada a un prestador de servicios no residente, deducir, cuando practica la retención, los gastos profesionales que ese prestador le ha comunicado y que están relacionados directamente con sus actividades en el Estado miembro en el que se efectúa la prestación, mientras que un prestador de servicios residente en este Estado sólo estaría sujeto al impuesto por sus rendimientos netos, es decir, por los obtenidos tras deducir los gastos profesionales;
- no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en el procedimiento de retención, solamente se deducen los gastos profesionales relacionados directamente con las actividades que hayan generado los rendimientos imposables, ejercidas en el Estado miembro en el que se efectúa la prestación y que el prestador de los servicios establecido en otro Estado miembro haya comunicado al deudor de la retribución, y en virtud de la cual pueden tenerse en cuenta, en su caso, en el marco de un procedimiento ulterior de devolución, los gastos que no estén relacionados directamente con dicha actividad económica;
- no se oponen a que la exención fiscal aplicada en virtud del Convenio celebrado el 16 de junio de 1959 entre la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y otros impuestos y para regular otras cuestiones de índole tributaria, en favor de un prestador de servicios no residente que haya ejercido su actividad en Alemania, sólo pueda ser tenida en cuenta, en el marco del procedimiento de retención por el deudor de la retribución o en un procedimiento ulterior de exención o de devolución o, también, con ocasión de un procedimiento por responsabilidad iniciado contra este último, en el caso de que la autoridad fiscal competente expida un certificado de exención, declarando que se cumplen los requisitos exigidos a ese efecto por dicho Convenio.

**3) El artículo 59 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable en favor de un prestador de servicios nacional de un Estado tercero.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.