Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 13 de julio de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Artículo 56 TFUE — Libre prestación de servicios — Restricciones — Legislación tributaria — Tributación de los intereses percibidos — Diferencia de trato entre las entidades financieras residentes y las entidades financieras no residentes»

En el asunto C-18/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), mediante resolución de 29 de octubre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de enero de 2015, en el procedimiento entre

Brisal — Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

y

Fazenda Pública,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J. L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. F. Biltgen (Ponente), A. Borg Barthet y E. Levits y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de enero de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Brisal — Auto Estradas do Litoral SA y KBC Finance Ireland, por los Sres. J. Lampreia, R. Seabra Moura y F. Antas, advogados;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y J. Martins da Silva y por la Sra. M. Rebelo, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno belga, por los Sres. J.-C. Halleux y N. Zimmer y por la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: portugués.

— en nombre del Gobierno danés, por el Sr. C. Thorning y la Sra. M. Wolff, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y P. Guerra e Andrade, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de marzo de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 56 TFUE.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre, por una parte, Brisal — Auto Estradas do Litoral SA (en lo sucesivo, «Brisal»), con domicilio social en Portugal, y KBC Finance Ireland (en lo sucesivo, «KBC»), entidad bancaria con domicilio social en Irlanda, y, por otra parte, la Fazenda Pública (Administración Tributaria, Portugal), que tiene por objeto el cálculo del Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Impuesto sobre Sociedades; en lo sucesivo, «IRC») correspondiente a los rendimientos de intereses obtenidos por KBC y la retención en origen de dicho impuesto.

Marco jurídico

Derecho portugués

3 Con arreglo al artículo 4, apartado 2, del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código del Impuesto sobre Sociedades), aprobado mediante el Decreto-Lei n.º 442-B/88 (Decreto-ley n.º 442-B/88), de 30 de noviembre de 1988 (*Diário da República* I, serie I-A, n.º 277, de 30 de noviembre de 1988), en su versión resultante del Decreto-Lei n.º 211/2005 (Decreto-ley n.º 211/2005), de 7 de diciembre de 2005 (*Diário da República* I, serie I-A, n.º 234, de 7 de diciembre de 2005) (en lo sucesivo, «CIRC»), las personas jurídicas y las demás entidades que no tengan su domicilio social ni su dirección efectiva en el territorio portugués estarán sujetas al IRC únicamente en lo que se refiere a los rendimientos obtenidos en este territorio. Entre tales rendimientos figuran, conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado 3, letra c), del CIRC, los intereses abonados por los deudores que residan, tengan su domicilio social o su dirección efectiva en territorio portugués, así como aquellos cuyo pago sea imputable a un establecimiento permanente situado en este Estado.

4 A falta de convenio para evitar la doble imposición, en principio, de conformidad con el artículo 80, apartado 2, letra c), del CIRC, se aplicará a tales rendimientos el tipo impositivo del 20 % y la base imponible estará constituida por los rendimientos brutos obtenidos en Portugal. Con arreglo al artículo 88, apartados 1, letra c), 3, letra b), y 5 del CIRC, el IRC se recaudará mediante retención en origen de carácter definitivo.

5 Conforme al artículo 80, apartado 1, del CIRC, a los rendimientos de intereses obtenidos por las entidades financieras residentes se aplicará el tipo impositivo del 25 %. No obstante, la base imponible únicamente está constituida por el importe neto de los intereses percibidos. Además, con arreglo al artículo 90, apartado 1, letra a), del CIRC, no se aplicará el régimen de tributación en origen al IRC a estas entidades financieras.

Convenio para evitar la doble imposición entre la República Portuguesa e Irlanda

6 El artículo 11 de la Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Convenio entre la República Portuguesa e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta), celebrado en Dublín el 1 de junio de 1993 (*Diário da República* I, serie I-A, n.º 144, de 24 de junio de 1994, p. 3310), establece lo siguiente:

«1 – Los intereses percibidos en un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

2 – Sin embargo, dichos intereses también pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de conformidad con la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los intereses es su beneficiario efectivo el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 % del importe bruto de los intereses.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estas limitaciones.

[...]»

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 El 30 de septiembre de 2004, Brisal celebró un contrato de financiación externa, denominado *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, por un importe de 262 726 055,00 euros, al objeto de garantizar la ejecución de un contrato de concesión que había celebrado con el Estado portugués. Dicho contrato de financiación externa se celebró con un sindicato de bancos, integrado por entidades residentes y no residentes en territorio portugués.

8 El 29 de marzo de 2005, mediante cesión de la posición contractual, dicho sindicato se amplió a otras entidades financieras, entre las que se encontraba KBC.

9 En cuanto a la parte del contrato relativo a KBC, Brisal retuvo en origen y abonó al Estado portugués, en concepto de IRC, un importe de 59 386 euros. Este importe se calculó sobre los intereses vencidos en favor de KBC entre septiembre de 2005 y septiembre de 2007, que ascendían a 350 806,07 euros.

10 El 28 de septiembre de 2007, Brisal y KBC presentaron un recurso potestativo contra los actos tributarios citados ante la delegación de la Administración Tributaria competente, sobre la base de que dicha imposición contravenía el artículo 56 TFUE.

11 A raíz de la desestimación de su reclamación, Brisal y KBC interpusieron recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Tribunal Económico-Administrativo de Sintra, Portugal), que fue a su vez desestimado. Ese órgano jurisdiccional consideró que de la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), resultaba que el hecho de que una legislación nacional previera un trato diferenciado para las sociedades residentes y las no residentes en cuanto a la obligación de retención en origen del impuesto de sociedades no constituye, en sí mismo, una vulneración del principio de libre prestación de servicios, puesto que estas dos categorías de sociedades no se encuentran en una situación objetivamente comparable. Dicho órgano jurisdiccional añadió que el Tribunal de Justicia había desestimado anteriormente un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra la República Portuguesa, fundado en los mismos motivos que los invocados por Brisal y KBC en el marco del litigio principal.

12 En apoyo del recurso interpuesto ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), Brisal y KBC alegan que los intereses percibidos en Portugal por las entidades financieras no residentes son objeto de una retención en origen a un tipo liberatorio del 20 %, o a un tipo inferior en caso de aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, que grava los rendimientos brutos, mientras que en el caso de los intereses obtenidos por las entidades financieras residentes, que no están sujetos a una retención en origen, se aplica un tipo del 25 % a los rendimientos netos. Sostienen que, en consecuencia, las entidades financieras no residentes están sometidas a una mayor carga fiscal que las instituciones financieras residentes, lo que es contrario a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales, previstas, respectivamente, en los artículos 56 TFUE y 63 TFUE.

13 El Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) señala que el litigio principal versa sobre la libre prestación de servicios y que los efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales y sobre la libertad de pagos no son sino la consecuencia directa y natural de las eventuales restricciones a la libre prestación de servicios. Por tanto, considera que sólo procede examinar si el artículo 80, apartado 2, letra c), del CIRC es conforme al artículo 56 TFUE, tal como lo ha interpretado el Tribunal de Justicia en las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340); de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), y de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande(C-345/04, EU:C:2007:96).

14 A juicio de ese órgano jurisdiccional, al objeto de resolver el presente litigio no procede hacer referencia a la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), sino más bien a la sentencia de 12 de junio de 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Afirma que, pese a que se puede considerar que la lógica subyacente a esta última sentencia presenta semejanzas con la del asunto principal, lo cierto es que el Tribunal de Justicia no se pronunció en ella específicamente sobre la tributación de los pagos transfronterizos de intereses en un contexto en el que están implicadas entidades financieras.

15 Por consiguiente, queda abierta la cuestión de si las entidades financieras residentes y las no residentes se encuentran en situación comparable y de si a los efectos de esa tributación deben tenerse en cuenta, tanto para unas como para otras, los costes de financiación de los préstamos concedidos o los gastos directamente vinculados a la actividad económica ejercida y de cuál debe ser, en caso afirmativo, el alcance de la diferencia necesaria para que pueda concluirse que las entidades no residentes se hallan de hecho en una situación desventajosa en comparación con las entidades residentes. Esta problemática tampoco fue resuelta en la sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Portugal (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 En tales circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 56 TFUE a una normativa tributaria interna que prevé que las entidades financieras no residentes en territorio portugués tributan por los rendimientos de intereses percibidos en dicho territorio mediante retención en origen al tipo definitivo del 20 % (o a un tipo inferior, en el caso de que exista convenio para evitar la doble imposición) que se aplica sobre el rendimiento bruto, sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales directamente vinculados a la actividad financiera ejercida, mientras que los intereses obtenidos por las entidades financieras residentes se integran en el rendimiento imponible global, con deducción de los gastos vinculados a la actividad ejercida cuando se determina el beneficio a efectos de la tributación por el [IRC], de tal modo que se aplica el tipo general del 25 % sobre los rendimientos de intereses netos?

2) ¿Se da también esta oposición aun cuando se constate que la base imponible de las entidades financieras residentes queda o puede quedar sujeta, tras la deducción de los costes de financiación vinculados a los rendimientos de intereses o de los gastos que presenten una relación económica directa con tales rendimientos, a un impuesto más elevado que el que se retiene en origen a las entidades no residentes sobre el rendimiento bruto?

3) A este respecto, ¿pueden comprobarse los costes de financiación vinculados a los préstamos concedidos o los gastos que presenten una relación económica directa con los rendimientos de intereses percibidos acudiendo a los datos proporcionados por el EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) y por el LIBOR (London Interbank Offered Rate), que representan los tipos de interés medios practicados en la financiación interbancaria a la que recurren los bancos para llevar a cabo su actividad?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Con carácter preliminar, debe señalarse que, habida cuenta de que los hechos objeto del litigio principal se produjeron con anterioridad al 1 de diciembre de 2009, es decir, antes de que entrara en vigor el Tratado FUE, la interpretación solicitada por el órgano jurisdiccional remitente se debe considerar referida al artículo 49 CE y no al artículo 56 TFUE.

18 Mediante las cuestiones prejudiciales planteadas, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, por una parte, si el artículo 49 CE se debe interpretar en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la que es objeto del litigio principal, que impone a las entidades financieras no residentes un gravamen mediante una retención en origen sobre los rendimientos de intereses percibidos en el país, sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales, mientras que las entidades financieras residentes no están sujetas a tal retención en origen y pueden deducir los gastos profesionales directamente vinculados a la actividad financiera ejercida, y, por otra parte, cómo se deben determinar tales gastos.

19 A fin de responder a estas cuestiones prejudiciales, con carácter previo se debe examinar si el artículo 49 CE se opone a una normativa nacional en virtud de la cual se aplica una retención impositiva en origen a la retribución de las entidades financieras no residentes, mientras la retribución abonada a las entidades financieras residentes no está sujeta a tal retención. Seguidamente, procede determinar si el hecho de que las primeras, a diferencia de las segundas, no puedan deducir los gastos profesionales directamente vinculados a la actividad financiera en cuestión constituye una restricción en el sentido de dicho artículo y, en caso afirmativo, si tal restricción puede justificarse. En último lugar, se debe precisar si los tipos de interés medios, como los mencionados en la petición de decisión prejudicial, pueden considerarse gastos profesionales directamente vinculados a la actividad financiera de que se trata.

20 En relación con el primero de estos aspectos, de la petición de decisión prejudicial resulta que el propio órgano jurisdiccional remitente considera que la diferencia de trato objeto del litigio principal no es consecuencia tanto de la aplicación de dos técnicas impositivas diferentes como de la negativa a conceder a las entidades financieras no residentes la posibilidad de deducir los gastos profesionales, mientras que las entidades financieras residentes sí disponen de ella. A mayor abundamiento, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no resulta ningún otro elemento relativo a este primer aspecto de la petición de decisión prejudicial.

21 En tales circunstancias, basta recordar que, tal como señaló la Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la aplicación a los prestadores de servicios no residentes de la retención en origen como técnica impositiva, mientras que los prestadores de servicios residentes no están sometidos a tal retención en origen, a pesar de constituir una restricción a la libre prestación de servicios, puede estar justificada por razones

imperiosas de interés general, como son por ejemplo, la necesidad de garantizar la eficacia en la recaudación del impuesto (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, apartado 35, y de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 39).

22 Por consiguiente, el artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual se aplica una retención en origen a la retribución de las entidades financieras no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución abonada a las entidades financieras residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención, con la condición de que la aplicación a las instituciones financieras no residentes de la retención en origen esté justificada por una razón imperiosa de interés general y no exceda de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

23 En cuanto al segundo aspecto de la petición de decisión prejudicial, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya declaró que, para el cómputo de los gastos profesionales que presentan un vínculo directo con la actividad ejercida, los prestadores de servicios residentes y los prestadores de servicios no residentes se encuentran en una situación comparable (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, apartado 27; de 6 de julio de 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, apartado 20, y de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, apartado 23).

24 El Tribunal de Justicia dedujo de ello que el artículo 49 CE se opone a una normativa tributaria nacional que, por regla general, toma 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 (sentencias de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, apartados 29 y 55; de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, apartado 42, y de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, apartado 23).

25 En el presente asunto, y en consideración a la alegación formulada concretamente por la República Portuguesa, de que las prestaciones de servicios efectuadas por las entidades financieras, conforme al principio de libre prestación de servicios contemplado en el artículo 49 CE, en principio deberían ser objeto de un trato diferenciado respecto de las prestaciones de servicios pertenecientes a otros ámbitos, puesto que, a su juicio, resulta imposible establecer un vínculo característico entre los costes soportados y los rendimientos de intereses percibidos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la jurisprudencia citada en el apartado anterior es de aplicación en el asunto objeto del litigio principal.

26 A este respecto, cabe precisar que el Tribunal de Justicia no ha diferenciado entre las distintas categorías de prestación de servicios. Asimismo, el artículo 49 CE, puesto en relación con el artículo 50 CE, hace referencia indistintamente a todas las categorías de prestación de servicios enumeradas en esta última disposición. Sólo el artículo 51 CE, apartado 2, dispone que la liberalización de los servicios bancarios vinculados a los movimientos de capitales se realizará en armonía con la liberalización de la circulación de capitales. Ahora bien, las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales no contienen ningún elemento que pueda corroborar la tesis de que los servicios de los bancos deban ser tratados de modo diferente a las demás prestaciones de servicios por el hecho de que sea imposible establecer un vínculo característico entre los costes soportados y los rendimientos de intereses percibidos.

27 En consecuencia, de conformidad con el principio de libre prestación de servicios contemplado en el artículo 49 CE, en principio no se puede dar a las prestaciones de servicios efectuadas por entidades financieras un trato diferente del que se dispensa a las prestaciones de servicios pertenecientes a otros ámbitos.

28 De lo anterior se deduce que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual las entidades financieras no residentes tributan por los rendimientos de intereses obtenidos en el Estado miembro de que se trate, sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales directamente vinculados a la actividad ejercida, mientras sí se reconoce tal posibilidad a las entidades financieras residentes, constituye una restricción a la libre prestación de servicios que prohíbe, en principio, el artículo 49 CE.

29 No obstante, como se desprende de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las restricciones a la libre prestación de servicios 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 de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 36).

30 Por consiguiente, procede examinar si una restricción como la controvertida en el litigio principal puede ser adecuadamente justificada por las razones que se invocan en el presente asunto.

31 A este respecto, por una parte, de la resolución de remisión se desprende que la justificación esgrimida ante el órgano jurisdiccional remitente se basa en la aplicación a las entidades financieras no residentes de un tipo impositivo más favorable que el aplicado a las entidades financieras residentes.

32 No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede considerarse compatible con el Derecho de la Unión por la eventual existencia de otras ventajas (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, apartado 41, y de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 31).

33 De ello resulta que una restricción a la libre prestación de servicios como la que es objeto del litigio principal no se puede justificar por el hecho de que las entidades financieras no residentes estén sujetas a un tipo impositivo inferior que el aplicado a las entidades financieras residentes.

34 Por otra parte, en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la República Portuguesa sostuvo que la normativa objeto del litigio principal está justificada tanto por la exigencia de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, como por la voluntad de prevenir la doble deducción de los gastos profesionales en cuestión y por la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto.

35 En primer lugar, en cuanto al reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, procede recordar que ciertamente el Tribunal de Justicia ha reconocido que la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros es un objetivo legítimo y que, a falta de medidas de unificación o de armonización adoptadas por la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (sentencia de 21 de mayo de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, apartado 42).

36 No obstante, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también se desprende que, cuando los Estados miembros ejercen esta libertad y fijan, en el marco de los convenios bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición, los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal, tienen la obligación de respetar el principio de igualdad de trato y la libertad de circulación garantizados por el Derecho primario de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de noviembre de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 37).

37 Ahora bien, como señaló la Abogado General en los puntos 59 a 62 de sus conclusiones, en el caso de autos no existe ningún elemento que permita explicar en qué medida el reparto de la potestad impositiva exige que las entidades financieras no residentes, en lo que atañe a la deducción de los gastos profesionales directamente vinculados a sus rendimientos imponibles en este Estado miembro, deban recibir un trato desventajoso respecto a las entidades financieras residentes.

38 En segundo lugar, en cuanto a la voluntad de prevenir la doble deducción de los gastos profesionales, que se puede vincular a la lucha contra el fraude fiscal, basta con señalar que al limitarse a referirse, sin ninguna otra precisión, al posible riesgo de que los gastos de que se trata puedan ser objeto de deducción en una segunda ocasión en el Estado de residencia del prestatario de los servicios, sin determinar en qué sentido no habría permitido evitar ese riesgo la aplicación de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO 2004 L 359, p. 30), en vigor cuando se produjeron los hechos objeto del litigio principal, la República Portuguesa no permite al Tribunal de Justicia apreciar siquiera el alcance de esta alegación (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 52).

39 En tercer lugar, respecto a la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto, cabe recordar que, si bien el Tribunal de Justicia ha declarado que tal objetivo constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios (véanse, en particular, las sentencias de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, apartados 35 y 36, y de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 39), 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 alcanzarlo (sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 36).

40 Pues bien, en el caso de una restricción como la que es objeto del litigio principal, se ha de señalar que no es necesaria para garantizar la eficacia de la recaudación del IRC.

41 En efecto, tal como observó la Abogado General en los puntos 70 a 72 de sus conclusiones, en primer término cabe señalar que la alegación formulada por la República Portuguesa de que permitir que los sujetos pasivos por obligación real puedan deducir los gastos profesionales directamente vinculados a las prestaciones efectuadas en el territorio de este Estado miembro constituiría una carga administrativa para las autoridades tributarias nacionales también es aplicable, *mutatis mutandis*, a los sujetos pasivos por obligación personal.

42 A continuación, se ha de señalar que la carga administrativa adicional que puede recaer sobre el destinatario del servicio cuando deba proceder al cómputo de los gastos profesionales cuya deducción reclama el prestador únicamente existe en un sistema que establece que tal deducción ha de efectuarse antes de aplicar la retención en origen y, en consecuencia, se puede evitar cuando el prestador del servicio pueda hacer valer su derecho a la deducción directamente ante la Administración y con posterioridad a que el IRC haya sido recaudado. En tal caso, el derecho a deducción se materializará mediante el reembolso de una parte proporcional del impuesto retenido en origen.

43 En último lugar, corresponde al prestador de servicios decidir si estima oportuno asignar recursos a la confección y la traducción de documentos destinados a acreditar la realidad y el importe efectivo de los gastos profesionales cuya deducción solicita.

44 En relación con el tercer aspecto tratado en la petición de decisión prejudicial, a saber, la manera adecuada de determinar los gastos profesionales directamente vinculados a los rendimientos de intereses que tienen su origen en un contrato de préstamo financiero como el que es objeto del litigio principal, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro que concede a

los residentes la posibilidad de deducir tales gastos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes (sentencia de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, apartado 23).

45 De ello se desprende que, en relación con el cómputo de tales gastos, en principio, los no residentes deben ser tratados de igual modo que los residentes y deben tener la posibilidad de deducir los gastos de la misma naturaleza que los que se permite deducir a estos últimos.

46 Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que por gastos profesionales directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en el Estado miembro en el que se ejerce la actividad debe entenderse los gastos ocasionados por ésta y necesarios por tanto para su ejercicio (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 30 y jurisprudencia citada).

47 En lo que atañe a la prestación de servicios objeto del litigio principal, a saber, la concesión de un préstamo financiero, cabe constatar que tal prestación genera necesariamente gastos profesionales como, por ejemplo, gastos de viaje, de alojamiento y de asesoramiento jurídico o fiscal, respecto de los cuales es relativamente sencillo tanto establecer el vínculo directo con el préstamo de que se trate como acreditar el importe efectivo. Habida cuenta de que los sujetos pasivos por obligación real deben poder optar al mismo tratamiento que los sujetos pasivos por obligación personal, se les deben conceder, en relación con los gastos, las mismas posibilidades de deducción, quedando sometidos a las mismas exigencias en lo que respecta, en particular, a la carga de la prueba.

48 Se ha de añadir que el ejercicio de esta actividad genera asimismo gastos de financiación que, en principio, deben considerarse necesarios, pero respecto de los cuales puede resultar más difícil establecer un vínculo directo con un préstamo financiero determinado o el importe efectivo. La misma observación es aplicable, como indicó la Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, a la parte proporcional de los gastos generales de la entidad financiera que se estime necesaria para la concesión de un determinado préstamo financiero.

49 No obstante, el mero hecho de que dicha prueba ofrezca mayor dificultad, no es motivo suficiente para que un Estado miembro deniegue de forma absoluta a los no residentes, sujetos pasivos por obligación real, una deducción que concede a los residentes, sujetos pasivos por obligación real, puesto que no puede excluirse *a priori* que un no residente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos profesionales cuya deducción se solicita (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 53, y de 26 de mayo de 2016, Kohll y Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 55).

50 En efecto, nada impide a las autoridades tributarias de que se trate exigir al no residente que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de deducibilidad de gastos previstos en la normativa en cuestión y, por consiguiente, si procede practicar la deducción solicitada (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 54, y de 26 de mayo de 2016, Kohll y Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, apartado 56).

51 En este contexto, procede señalar que el Gobierno portugués no aportó ninguna indicación sobre las razones que podrían aducirse en contra de que las autoridades tributarias nacionales tuvieran en cuenta las pruebas aportadas por las entidades financieras no residentes.

52 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que conoce del litigio principal y ha de asumir la responsabilidad de la resolución judicial que debe recaer, comprobar, en el marco de este litigio, por una parte, cuáles son, entre los gastos profesionales declarados por KBC, los que están directamente relacionados con la actividad financiera en cuestión, conforme a la legislación nacional y, por otra

parte, qué proporción de los gastos generales puede considerarse directamente relacionada con esta actividad (véase, por analogía, la sentencia de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, apartado 26).

53 A este respecto, procede añadir que, a menos que la legislación nacional autorice a las entidades financieras residentes a retener, a efectos del cálculo de los gastos de financiación soportados, tipos de interés como los indicados por el órgano jurisdiccional remitente en su tercera cuestión prejudicial, en una situación como la que es objeto del litigio principal este órgano jurisdiccional no puede tener en cuenta tales tipos de interés.

54 En efecto, éstos únicamente constituyen tipos de interés medios aplicados en el ámbito de la financiación interbancaria y no corresponden a los costes de financiación efectivamente soportados. A mayor abundamiento, como resulta de los autos en poder del Tribunal de Justicia, el préstamo objeto del litigio principal no se financió exclusivamente mediante fondos de la sociedad matriz de KBC y de otros bancos, sino también mediante fondos depositados por los clientes de KBC.

55 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas lo siguiente:

— El artículo 49 CE no se opone a una normativa nacional que prevé la aplicación de un procedimiento de retención en origen a la retribución de las entidades financieras no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución de las instituciones financieras residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención, con la condición de que la aplicación a las entidades financieras no residentes de la retención en origen esté justificada por una razón imperiosa de interés general y no exceda de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

— El artículo 49 CE se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigo principal, que, como norma general, prevé que las entidades financieras no residentes tributen por los rendimientos de intereses percibidos en el Estado miembro de que se trata sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales directamente vinculados a la actividad en cuestión, mientras que reconoce tal posibilidad a las entidades financieras residentes.

— Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar, conforme al Derecho nacional, qué gastos profesionales se pueden considerar directamente vinculados a la actividad en cuestión.

Costas

56 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 (Sala Quinta) declara:

El artículo 49 CE no se opone a una normativa nacional que prevé la aplicación de un procedimiento de retención en origen a la retribución de las entidades financieras no residentes en el Estado miembro en el que se prestan los servicios, mientras que la retribución de las instituciones financieras residentes en ese Estado miembro no está sujeta a tal retención, con la condición de que la aplicación a las entidades financieras no residentes de la retención en origen esté justificada por una razón imperiosa de interés general y no exceda de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

El artículo 49 CE se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigo principal, que, como norma general, prevé que las entidades financieras no residentes tributen por los rendimientos de intereses percibidos en el Estado miembro de que se trata sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales directamente vinculados a la actividad en cuestión, mientras que reconoce tal posibilidad a las entidades financieras residentes.

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar, conforme al Derecho nacional, qué gastos profesionales se pueden considerar directamente vinculados a la actividad en cuestión.

Firmas