

Processo C-96/08

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft

contra

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Pest Megyei Bíróság)

«Liberdade de estabelecimento – Fiscalidade directa – Contribuição para a formação profissional – Base de cálculo da contribuição a pagar pelas empresas estabelecidas no território nacional – Tomada em consideração dos custos dos salários dos trabalhadores empregados numa sucursal estabelecida noutro Estado-Membro – Dupla tributação – Possibilidade de reduzir o montante bruto da contribuição»

Sumário do acórdão

1. *Livre circulação de pessoas – Liberdade de estabelecimento – Restrições*

(Artigo 43.º CE e 48.º CE)

2. *Livre circulação de pessoas – Liberdade de estabelecimento – Restrições*

(Artigo 43.º CE e 48.º CE)

1. Não constitui por si mesma uma restrição proibida pelo Tratado a eventual dupla tributação que resulta da obrigação de uma empresa pagar, por um lado, uma contribuição para a formação profissional nacional com base num cálculo que tem em conta os custos salariais referentes à sua sucursal noutro Estado-Membro e, por outro, as contribuições relativas à política pública de emprego desse Estado-Membro em relação aos trabalhadores empregados nessa sucursal, dado que essa desvantagem fiscal decorre do exercício paralelo por dois Estados-Membros da sua competência fiscal. Daqui resulta que, no estado actual do desenvolvimento do direito da União, os Estados-Membros beneficiam, sob reserva da observância do direito da União, de uma certa autonomia e que, por conseguinte, não são obrigados a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros, nomeadamente para eliminar a dupla tributação decorrente do exercício paralelo, pelos referidos Estados-Membros, das respectivas competências fiscais.

(cf. n.os 25, 27-29)

2. Os artigos 43.º CE e 48.º CE opõem-se a uma legislação de um Estado-Membro nos termos da qual uma empresa cuja sede social está situada nesse Estado é obrigada a pagar uma contribuição como a contribuição para a formação profissional cujo montante é calculado com base nos seus custos salariais, incluindo os relativos a uma sucursal dessa empresa estabelecida noutro Estado-Membro se, na prática, essa empresa estiver impedida, em relação a tal sucursal, de beneficiar das possibilidades previstas pela mesma legislação de reduzir a referida contribuição ou de ter acesso a essas possibilidades.

Com efeito, a dificuldade, na prática, de uma sociedade que tenha a sua sede no território

nacional de invocar, em relação a um estabelecimento situado noutro Estado?Membro, os meios previstos pela legislação nacional para reduzir o montante bruto da contribuição para a formação profissional devida, coloca essa sociedade numa situação menos favorável do que a de uma sociedade que limita a sua actividade ao território nacional. A referida dificuldade pode, assim, dissuadir essa sociedade de utilizar a liberdade de estabelecimento consagrada nos artigos 43.º CE e 48.º CE e constitui uma restrição a essa liberdade.

Essa restrição não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência de um regime como o da contribuição para a formação profissional, dado que a tomada em consideração, no que respeita a uma sociedade que tem a sede social no território nacional, da massa salarial relativa a um estabelecimento situado noutro Estado?Membro não parece ser compensada por nenhuma possibilidade, na prática, de essa sociedade beneficiar dos meios previstos pela legislação nacional para reduzir o montante bruto da contribuição devida em relação às despesas de formação efectuadas nesse estabelecimento. Por outro lado, quanto ao objectivo de melhorar o nível de formação dos trabalhadores no mercado de trabalho nacional, embora a redução do montante bruto da contribuição a pagar devido às despesas de formação efectuadas fora do território nacional possa, na verdade, conduzir a uma redução de rendimentos destinados à realização desse objectivo, todavia, essa consideração é de natureza puramente económica e não pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral.

(cf. n.os 43, 44, 47?49 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

15 de Abril de 2010 (*)

«Liberdade de estabelecimento – Fiscalidade directa – Contribuição para a formação profissional – Base de cálculo da contribuição a pagar pelas empresas estabelecidas no território nacional – Tomada em consideração dos custos dos salários dos trabalhadores empregados numa sucursal estabelecida noutro Estado?Membro – Dupla tributação – Possibilidade de reduzir o montante bruto da contribuição»

No processo C?96/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Pest Megyei Bíróság (Hungria), por decisão de 12 de Março de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Março de 2008, no processo

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft

contra

Adó? és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal (APEH) Hatósági F?osztály,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, A. Rosas e U. Lõhmus (relator), juízes,

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 18 de Fevereiro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft, por D. Deák, ügyvéd,
- em representação do Governo húngaro, por J. Fazekas, M. Fehér e K. Veres, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por R. Hill, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e K. Talabér-Ritz, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 17 de Dezembro de 2009,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.º CE e 48.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft (a seguir «CIBA») à Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály (Serviço Principal da Administração Central das Contribuições e do Controlo Financeiro) a respeito do montante da contribuição para a formação profissional (a seguir «CFP») que a CIBA deve pagar.

Quadro jurídico

Legislação nacional

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Lei n.º LXXXVI. de 2003, relativa à contribuição para a formação profissional e aos auxílios destinados ao melhoramento da formação (A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (*Magyar Közlöny* 2003/131, a seguir «Lei de 2003»):

«Estão obrigados a pagar a [CFP], tendo em consideração as disposições que figuram nos n.os 3 e 4, as sociedades com sede social no território nacional [...]»

4 Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, da Lei de 2003:

«São igualmente obrigadas a pagar a [CFP] as pessoas colectivas cuja sede seja situada no estrangeiro, mas que exerçam actividades comerciais no território nacional, as empresas sem personalidade jurídica própria, as associações de pessoas e as organizações que tenham sede

no estrangeiro, mas que disponham na Hungria de um estabelecimento permanente ou de uma sucursal.»

5 Em conformidade com o artigo 3.º, n.º 1, desta lei:

«A base de cálculo da [CFP] é constituída:

a) pelos custos salariais calculados nos termos do artigo 79.º, n.º 2, da Lei n.º C. de 2000, relativa à contabilidade (A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) [...]»

6 Decorre das observações escritas da CIBA e do Governo húngaro que o fundo para o mercado de trabalho criado na República da Hungria tem uma secção dedicada à formação profissional cujo objectivo é, nos termos do artigo 8.º, n.º 1, da Lei de 2003, designadamente o aumento do número de especialistas formados em função das exigências da economia nacional assim como o desenvolvimento das suas aptidões profissionais.

7 Segundo as mencionadas observações, o montante bruto da CFP que o contribuinte é obrigado a pagar a essa secção pode ser reduzido:

- pela organização de uma formação prática nos termos do artigo 4.º da Lei de 2003;
- pela celebração de um contrato de formação em benefício dos empregados do contribuinte, até ao limite de 33% desse montante; e
- pela concessão de um auxílio ao desenvolvimento a um estabelecimento de ensino superior ou profissional, até ao limite de 75% do referido montante.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A CIBA é uma empresa com sede na Hungria e que está sujeita à obrigação de pagar a CFP. Tem uma sucursal na República Checa, onde paga impostos e contribuições referentes aos trabalhadores empregados nessa sucursal, incluindo contribuições relativas à política pública de emprego impostas pelo direito nacional checo.

9 Durante um controlo efectuado *a posteriori* relativo aos anos de 2003 e 2004, as autoridades fiscais húngaras apuraram uma dívida fiscal da CIBA. No recurso desta decisão que lhe foi submetido, a demandada no processo principal confirmou essa dívida, que compreende, designadamente, as quantias relativas à CFP que a CIBA não tinha pago.

10 Perante o órgão jurisdicional de reenvio, a CIBA contestou a conformidade com o artigo 43.º CE da base de cálculo do montante da CFP a pagar na medida em que inclui, relativamente a uma empresa que tem a sua sede social na Hungria, os custos salariais desta, incluindo os respeitantes às sucursais estabelecidas fora do território nacional. A CIBA alega que está sujeita, por conseguinte, a uma dupla obrigação de pagamento dessa contribuição em relação aos seus trabalhadores empregados na República Checa. Além disso, em relação a esses empregados, não é possível beneficiar das vantagens resultantes da formação profissional organizada pelos serviços do mercado nacional húngaro do emprego e é excluída a organização de uma formação prática, a celebração de contratos de formação ou concessão de auxílios ao desenvolvimento.

11 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que a CFP não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Convenção entre a República da Hungria e a República Checa, assinada em Praga, em 14 de Janeiro de 1993, que tem por objectivo evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património, de modo que importa apurar se a Lei de 2003, na medida em que obriga uma sociedade que tem sede social na

Hungria a pagar a CFP mesmo quando emprega trabalhadores fora desse Estado?Membro, contém uma restrição ao exercício da liberdade de estabelecimento.

12 Nestas condições, o Pest Megyei Bíróság decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O princípio da liberdade de estabelecimento consagrado nos artigos 43.º [CE] e 48.º CE opõe-se a uma norma segundo a qual as sociedades comerciais com sede na Hungria devem pagar [a CFP] mesmo quando empreguem trabalhadores nas suas sucursais estrangeiras e cumpram as obrigações tributárias e de segurança social relativas a esses trabalhadores no Estado da sucursal?

Quanto à competência do Tribunal de Justiça

13 O litígio no processo principal diz respeito aos exercícios de 2003 e 2004 da CIBA, sendo certo que a República da Hungria só aderiu a União Europeia em 1 de Maio de 2004.

14 Ora, o Tribunal de Justiça só é competente para interpretar as disposições do Tratado CE no que se refere à sua aplicação num novo Estado-Membro a partir da data da adesão deste último à União Europeia (v., neste sentido, acórdãos de 10 de Janeiro de 2006, Ynos, C-302/04, Colect., p. I-371, n.º 36, e de 14 de Junho de 2007, Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, Colect., p. I-4887, n.º 23).

15 Dado que os factos do processo principal são parcialmente posteriores à mencionada data, o Tribunal de Justiça é competente para responder à questão submetida.

Quanto à questão prejudicial

16 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 43.º CE e 48.º CE se opõem à legislação de um Estado-Membro nos termos da qual uma empresa com sede social nesse Estado é obrigada a pagar uma contribuição como a CFP cujo montante é calculado com base nos custos salariais, incluindo os relativos a uma sucursal dessa empresa estabelecida num outro Estado-Membro no qual paga também impostos e contribuições referentes aos trabalhadores empregados nessa sucursal.

17 Segundo jurisprudência assente, a liberdade de estabelecimento, que o artigo 43.º CE reconhece aos cidadãos dos Estados-Membros e que compreende o acesso às actividades independentes e o seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, abrange, nos termos do artigo 48.º CE, em relação às sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a administração central ou o estabelecimento principal na União Europeia, o direito de exercerem a sua actividade no Estado-Membro em causa, através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., designadamente, acórdãos de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 30; de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 42; e de 19 de Novembro de 2009, Filippiak, C-314/08, Colect., p. I-0000, n.º 59).

18 Embora, de acordo com a sua letra, as disposições relativas à liberdade de estabelecimento se destinem a assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, impedem igualmente que o Estado de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., acórdãos, de 6 de Dezembro de 2007, Columbus

Container Services, C-298/05, Colect., p. I-10451, n.º 33; de 23 de Outubro de 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Colect., p. I-8061, n.º 29; e Filipiak, já referido, n.º 60).

19 É igualmente jurisprudência assente que devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proíbam, perturbem ou tornem menos atractivo o exercício dessa liberdade (v. acórdãos, já referidos, *Columbus Container Services*, n.º 34, e *Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, n.º 30).

20 A CIBA considera que a legislação nacional relativa à CFP pode dissuadir uma empresa cuja sede social está situada no território húngaro de criar um estabelecimento nouro Estado-Membro. Em sua opinião, a obrigação de pagar um montante a título de CFP calculado com base nos custos salariais dessa empresa, incluindo os relativos aos trabalhadores desse estabelecimento, conduz a uma dupla obrigação na medida em que o Estado-Membro em que esse estabelecimento está situado impõe um encargo similar em relação aos referidos empregados. No caso concreto, a CIBA é obrigada a pagar esse encargo, a título de contribuições relativas à política pública de emprego da República Checa, pelos trabalhadores empregados na sua sucursal estabelecida nesse Estado-Membro.

21 Além disso, a CIBA alega que a CFP não é um imposto, uma vez que, por um lado, é paga a uma secção de um fundo público dedicada à formação profissional separada do orçamento do Estado e, por outro, existe um nexo directo entre as contribuições e os pagamentos desse fundo destinados aos estabelecimentos de formação profissional e/ou de ensino nos termos do direito nacional.

22 A este respeito, decorre da decisão de reenvio e das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça que a CFP constitui uma tributação à qual estão sujeitas as sociedades abrangidas pelo âmbito de aplicação da Lei de 2003, como prevê o seu artigo 2.º, n.os 1 e 2, e que é calculada, em conformidade com o artigo 3.º da mesma lei, em função dos custos salariais das referidas sociedades. Os pagamentos da CFP alimentam uma secção do fundo húngaro para o mercado de trabalho proporcionando, como assinalou a CIBA, auxílios aos estabelecimentos de formação profissional na Hungria.

23 Ora, nem a circunstância de a CFP ser calculada com base nos custos salariais das sociedades que a ela estão sujeitas, e não sobre os seus rendimentos ou lucros, nem o facto de ser paga a um fundo diferente do orçamento central do Estado destinado a uma utilização especial permitem excluir a referida cotização do âmbito da fiscalidade directa.

24 Além disso, como assinalou a advogada-geral no n.º 21 das suas conclusões, não está demonstrado que as referidas sociedades recebem directamente quaisquer prestações em contrapartida do montante da CFP pago. A este respeito, o Governo húngaro sublinha, nas suas observações, que a CFP não é um pagamento de carácter contributivo que confere aos trabalhadores um direito individual à participação numa formação profissional. Com efeito, compete ao Estado decidir de que modo o montante pago deve ser afectado ao melhoramento do nível da formação profissional no mercado de trabalho húngaro. Todavia, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar estas considerações.

25 Deve ser observado que, partindo do princípio de que a CFP é abrangida pelo âmbito da fiscalidade directa e de que a obrigação da CIBA pagar, por um lado, a CFP com base num cálculo que tem em conta os custos salariais referentes à sua sucursal na República Checa e, por outro, as contribuições relativas à política pública de emprego desse Estado-Membro em relação aos trabalhadores empregados nessa sucursal pode ser considerada uma dupla tributação, essa desvantagem fiscal decorre do exercício paralelo por dois Estados-Membros da sua competência

fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Novembro de 2006, Kerckhaert e Morres, C-513/04, Colect., p. I-10967, n.º 20, e de 12 de Fevereiro de 2009, Block, C-67/08, Colect., p. I-883, n.º 28).

26 A este respeito, deve ser assinalado que as Convenções para evitar a dupla tributação servem para eliminar ou atenuar os efeitos negativos no funcionamento do mercado interno, que resultam da coexistência dos sistemas fiscais nacionais evocada no número precedente (acórdãos, já referidos, Kerckhaert e Morres, n.º 21, e Block, n.º 29).

27 Ora, o direito da União, no estado actual do seu desenvolvimento e numa situação como a em causa no processo principal, não prescreve critérios gerais para a repartição das competências entre os Estados-Membros no respeitante à eliminação da dupla tributação no interior da União Europeia. Com efeito, exceptuando a Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), a Convenção de 23 de Julho de 1990 relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO L 225, p. 10) e a Directiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros (JO L 157, p. 38), não foi adoptada, até hoje, no quadro do direito da União, nenhuma medida de unificação ou de harmonização destinada a eliminar as situações de dupla tributação (acórdãos, já referidos, Kerckhaert e Morres, n.º 22, e Block, n.º 30).

28 Daqui resulta que, no estado actual do desenvolvimento do direito da União, os Estados-Membros beneficiam, sob reserva da observância do direito da União, de uma certa autonomia e que, por conseguinte, não são obrigados a adaptar o seu próprio sistema fiscal aos diferentes sistemas de tributação dos outros Estados-Membros, nomeadamente para eliminar a dupla tributação decorrente do exercício paralelo, pelos referidos Estados-Membros, das respectivas competências fiscais (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Columbus Container Services, n.º 51, e Block, n.º 31).

29 Por conseguinte, a dupla tributação invocada pela CIBA, mesmo partindo do princípio de que existe, não constitui por si mesma uma restrição proibida pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 20 de Maio de 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Colect., p. I-3747, n.º 42, e de 16 de Julho de 2009, Damseaux, C-128/08, Colect., p. I-0000, n.º 27).

30 No entanto, a Comissão das Comunidades Europeias alega que a CFP é um imposto especial, cobrado no interesse dos trabalhadores, que é equiparável às cotizações patronais objecto da causa principal no processo que deu origem ao acórdão de 23 de Novembro de 1999, Arblade e o. (C-369/96 e C-376/96, Colect., p. I-8453).

31 No n.º 50 desse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que uma legislação nacional que obriga a entidade patronal, actuando na qualidade de prestadora de serviços na acepção do Tratado, a pagar cotizações patronais para um fundo do Estado-Membro de acolhimento, além das cotizações já pagas para o fundo do Estado-Membro onde está estabelecida, constitui uma restrição à livre prestação de serviços, uma vez que essa obrigação implica despesas e encargos administrativos e económicos suplementares para as empresas estabelecidas noutro Estado-Membro, de modo que estas últimas não se encontram em pé de igualdade, do ponto de vista da concorrência, com as entidades patronais estabelecidas no Estado-Membro de acolhimento e podem assim ser dissuadidas de fornecer prestações no Estado-Membro de acolhimento.

32 Ora, diferentemente das referidas cotizações, que deviam ser pagas por cada trabalhador destacado para efeitos da sua protecção social (v. acórdão Arblade e o., já referido, n.os 48, 49 e

80), a CFP não parece ser paga, como foi salientado nos n.os 22 e 24 do presente acórdão, pelas empresas a ela sujeitas para efeitos de lhes ser conferida uma vantagem directa, e ainda menos aos seus trabalhadores, mas alimenta um fundo estatal que concede auxílios aos estabelecimentos de formação profissional na Hungria. Assim, sem prejuízo da verificação por parte do órgão jurisdicional de reenvio indicada no n.º 24 do presente acórdão, a CFP não pode ser equiparada às cotizações que estavam em causa no acórdão Arblade e o., já referido.

33 A CIBA e a Comissão evocam também dois aspectos da legislação relativa à CFP que, em sua opinião, dificultam a liberdade de estabelecimento independentemente da existência ou não de uma dupla tributação.

34 Em primeiro lugar, a obrigação de pagamento dessa contribuição incide sobre os custos salariais totais de uma empresa que tem a sua sede social na Hungria, mas dispõe de estabelecimentos fora deste Estado?Membro, quando só os trabalhadores empregados neste território podem beneficiar das formações financiadas pelo fundo húngaro para o mercado de trabalho.

35 Em segundo lugar, uma empresa cuja sede esteja situada na Hungria, mas que disponha de estabelecimentos fora deste Estado?Membro, é obrigada a pagar a CFP correspondente a trabalhadores relativamente aos quais são excluídas as possibilidades previstas pelo direito nacional de reduzir o montante bruto da CFP devido.

36 Embora o órgão jurisdicional de reenvio não coloque uma questão expressa em relação a estes dois aspectos da legislação nacional em causa no processo principal, decorre da decisão de reenvio, como foi indicado no n.º 11 do presente acórdão, que tem dúvidas quanto à compatibilidade com a liberdade de estabelecimento da obrigação de uma sociedade com sede na Hungria pagar a CFP em função dos custos salariais resultantes de uma sucursal dessa sociedade situada noutro Estado?Membro. Dado que estes dois aspectos são pertinentes neste contexto, devem ser examinados para dar uma resposta útil a esse órgão jurisdicional.

37 Quanto ao argumento segundo o qual os trabalhadores empregados na República Checa não podem beneficiar de formações financiadas pelo fundo húngaro para o mercado de trabalho, há que recordar que o Estado?Membro no qual se situa a sede social de uma empresa goza, em caso de inexistência de uma Convenção de prevenção da dupla tributação, do direito de tributar essa empresa de forma global (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-2225, n.º 32, e de 15 de Maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Colect., p. I-3601, n.º 33).

38 A eventual impossibilidade de os trabalhadores da CIBA empregados na República Checa beneficiarem das referidas formações é apenas a consequência do poder de tributação e de despesa de que dispõe a República da Hungria, tendo em conta o facto de que, segundo a decisão de reenvio, a CFP não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Convenção mencionada no n.º 11 do presente acórdão. Consequentemente, essa circunstância não pode constituir, por si só, uma restrição contrária à liberdade de estabelecimento.

39 Quanto às possibilidades de uma sociedade abrangida pelo âmbito de aplicação da Lei de 2003 reduzir o montante bruto da CFP devido, decorre das observações da CIBA e do Governo húngaro, como foi referido no n.º 7 do presente acórdão, que essa sociedade pode, para esse efeito, organizar uma formação prática, celebrar um contrato de formação para os seus próprios empregados ou conceder um auxílio ao desenvolvimento a um estabelecimento de ensino superior ou profissional.

40 Na medida em que essa sociedade adoptou tais medidas independentemente da sua

obrigação de pagar a CFP, o que poderia ocorrer nomeadamente no caso da organização de uma formação para os seus próprios trabalhadores, há que considerar que constitui uma vantagem a possibilidade de deduzir os seus custos do montante bruto da CFP devido.

41 Contudo, as observações da CIBA indicam que as possibilidades acima mencionadas de reduzir o montante bruto da CFP a pagar são definidas pelo direito nacional húngaro. Na audiência, tanto a CIBA como o Governo húngaro salientaram que as prestações de formação assim organizadas deveriam ocorrer no território húngaro. Segundo a CIBA, mesmo que o pessoal que trabalha na sua sucursal na República Checa não esteja excluído de participar nessas prestações, essa participação implicaria custos adicionais ligados, designadamente, às despesas de deslocação e não teria qualquer utilidade, dadas as diferenças entre os sistemas de formação húngaro e checo.

42 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar as especificidades do sistema evocadas nos três últimos números e os seus efeitos práticos. Sem prejuízo dessa verificação, afigura-se que as possibilidades previstas pelo direito húngaro, para uma sociedade como a demandante no processo principal, de reduzir o montante bruto da CFP a pagar não podem ser aplicadas, na prática, no caso de um estabelecimento situado noutro Estado-Membro.

43 Nessa hipótese, a situação de uma sociedade que tem a sua sede social na Hungria e dispõe de um estabelecimento noutro Estado-Membro é, em relação à vantagem referida no n.º 40 do presente acórdão, menos favorável do que a de uma sociedade que limita a sua actividade ao território húngaro (v., por analogia, acórdãos, já referidos, *Lidl Belgium*, n.º 25, e *Filipiak*, n.º 67).

44 Assim, a dificuldade, na prática, de uma sociedade que tenha a sua sede na Hungria de invocar, em relação a um estabelecimento situado noutro Estado-Membro, os meios previstos pela legislação húngara para reduzir o montante bruto da CFP devido pode, na medida em que for confirmada pelo órgão jurisdicional de reenvio, dissuadir essa sociedade de utilizar a liberdade de estabelecimento consagrada nos artigos 43.º CE e 48.º CE e constitui uma restrição a essa liberdade (v., por analogia, acórdão *Filipiak*, já referido, n.º 71 e jurisprudência referida).

45 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma medida restritiva das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Nessa situação, é ainda necessário que a aplicação de tal medida seja adequada para garantir a realização do objectivo em causa e não ultrapasse o necessário para atingir esse objectivo (v., designadamente, acórdão de 16 de Outubro de 2008, *Renneberg*, C-527/06, Colect., p. I-7735, n.º 81).

46 Ora, não foi invocada pelo Governo húngaro nenhuma eventual justificação nem o órgão jurisdicional de reenvio a previu.

47 De qualquer modo, há que observar que uma restrição como a referida no n.º 44 do presente acórdão não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência de um regime como o da CFP em causa no processo principal. Para que um argumento baseado nessa justificação possa prosperar, o Tribunal de Justiça exige, porém, um nexo directo entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela cobrança de um determinado imposto, devendo o carácter directo deste nexo ser apreciado à luz do objectivo prosseguido pela regulamentação fiscal em causa (v., neste sentido, acórdão de 17 de Setembro de 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Colect., p. I-0000, n.º 78 e jurisprudência referida). No processo principal, a tomada em consideração, no que respeita a uma sociedade que tem a sede social na Hungria, da massa salarial relativa a um estabelecimento situado noutro Estado-Membro não parece ser compensada por nenhuma possibilidade, na prática, de essa sociedade beneficiar dos meios

previstos pela legislação húngara para reduzir o montante bruto da CFP devido em relação às despesas de formação efectuadas nesse estabelecimento.

48 Por outro lado, decorre do artigo 8.º, n.º 1, da Lei de 2003 e das observações do Governo húngaro que o regime da CFP tem por objectivo melhorar o nível de formação dos trabalhadores no mercado de trabalho húngaro. A este respeito, uma redução do montante bruto da CFP a pagar devido às despesas de formação efectuadas fora do território húngaro poderia, na verdade, conduzir a uma redução de rendimentos destinados à realização desse objectivo. Todavia, essa consideração é de natureza puramente económica e não pode, em conformidade com jurisprudência assente, constituir uma razão imperiosa de interesse geral (v., neste sentido, acórdãos de 21 de Novembro de 2002, X e Y, C-436/00, Colect., p. I-10829, n.º 50, e Glaxo Wellcome, já referido, n.º 82).

49 Em face das considerações precedentes, há que responder à questão submetida que os artigos 43.º CE e 48.º CE se opõem a uma legislação de um Estado-Membro nos termos da qual uma empresa cuja sede social está situada nesse Estado é obrigada a pagar uma contribuição como a CFP cujo montante é calculado com base nos seus custos salariais, incluindo os relativos a uma sucursal dessa empresa estabelecida noutro Estado-Membro se, na prática, essa empresa estiver impedida, em relação a tal sucursal, de beneficiar das possibilidades previstas pela mesma legislação de reduzir a referida contribuição ou de ter acesso a essas possibilidades.

Quanto às despesas

50 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

Os artigos 43.º CE e 48.º CE opõem-se a uma legislação de um Estado-Membro nos termos da qual uma empresa cuja sede social está situada nesse Estado é obrigada a pagar uma contribuição como a contribuição para a formação profissional cujo montante é calculado com base nos seus custos salariais, incluindo os relativos a uma sucursal dessa empresa estabelecida noutro Estado-Membro se, na prática, essa empresa estiver impedida, em relação a tal sucursal, de beneficiar das possibilidades previstas pela mesma legislação de reduzir a referida contribuição ou de ter acesso a essas possibilidades.

Assinaturas

* Língua do processo: húngaro.