

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 17 de diciembre de 2009 1(1)

Asunto C-96/08

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

contra

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Pest Megyei Bíróság (Hungría)]

«Tributación – Libertad de establecimiento – Cálculo del importe del tributo sobre la base de los costes salariales de los trabajadores, incluidos los empleados en una sucursal sita en otro Estado miembro»

1. El presente asunto versa sobre dos temas delicados. El primero se refiere al extremo de en qué medida el alcance de la competencia de los Estados miembros en materia de tributación directa está delimitada por el Tratado CE. (2) El segundo gira en torno al papel del Tribunal de Justicia en la eliminación de la doble imposición. (3) El Pest Megyei Bíróság (Tribunal provincial de Pest) pregunta si los artículos 43 CE y 48 CE impiden a las autoridades tributarias húngaras recaudar una «cotización de formación profesional» (en lo sucesivo, «cotización») que se calcula sobre la base de los costes salariales, teniendo en cuenta el número de trabajadores, incluidos los empleados en una sucursal establecida en otro Estado miembro, en el que la sociedad abona las tasas y cumple las obligaciones de seguridad social que le incumben respecto a dichos empleados.

Marco jurídico

Tratado CE

2. El artículo 43 CE, párrafo primero, prohíbe las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. El artículo 48 CE establece que esta prohibición también se aplica a 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, que quedan equiparadas a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. (4)

Convenio bilateral

3. Como su nombre indica, el Convenio entre la República de Hungría y la República Checa

para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, (5) (en lo sucesivo, «Convenio bilateral») regula tanto la recaudación como la evasión de impuestos en el caso de que personas físicas o jurídicas puedan estar gravadas en ambos Estados Contratantes.

4. Los artículos 1 y 2 del Convenio bilateral (6) establecen que éste se aplica a las personas residentes en Hungría, en la República Checa o en ambos Estados, y a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, entre los que se incluyen los impuestos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas.

Normativa húngara aplicable

5. Uno de los objetivos enumerados en el artículo 1 de la Ley LXXXVI de 2003, relativa a la cotización de formación profesional y a las ayudas para la mejora de la formación, es permitir a los ciudadanos adquirir las cualificaciones profesionales reconocidas por las autoridades húngaras que sean necesarias a los trabajadores para desarrollar una actividad o profesión por cuenta ajena.

6. El artículo 2 establece que las sociedades establecidas en Hungría están obligadas al pago de la cotización. Las personas jurídicas establecidas en el extranjero también están obligadas a abonar la cotización cuando dispongan de una sucursal en Hungría.

7. Conforme al artículo 3, los costes salariales, tal como se definen en la normativa húngara (Ley C de 2000 de Contabilidad), constituyen la base de cálculo de la cotización.

8. Las sociedades que opten por pagar la contribución directamente a la administración tributaria están obligadas a abonar el importe completo de la tasa. Sin embargo, los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Ley LXXXVI permiten a las sociedades organizar sus operaciones de manera que se reduzca el importe total del gravamen que hayan de abonar (mecanismo de compensación). Las sociedades que deseen acogerse a dicho mecanismo de compensación pueden elegir entre cuatro opciones: i) celebrar un acuerdo de cooperación con un establecimiento de enseñanza superior que cumpla los requisitos de la Ley LXXXVI de 1993 relativa a la formación profesional, ii) celebrar un contrato de «aprendizaje» para unas prácticas que incluya un «trabajo en prácticas» seguido de un período de formación en un establecimiento de formación técnica, iii) conceder una contribución de desarrollo a un centro de formación profesional iv) celebrar un contrato con una entidad homologada para formar a sus propios trabajadores. (7)

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (en lo sucesivo, «CIBA») es una sociedad establecida en Hungría que desarrolla su actividad en el sector químico. Posee una sucursal en la República Checa en la que emplea parte de su plantilla. CIBA cumple sus obligaciones tributarias y de seguridad social por los trabajadores empleados en la República Checa en este Estado.

10. La Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (administración tributaria húngara; en lo sucesivo, «APEH»), practicó a CIBA una inspección que tenía por objeto los ejercicios 2003 y 2004. La APEH constató una deuda aduanera con cargo a CIBA por lo que se refiere a dichos ejercicios. Ello se debía, en su opinión, a que CIBA no había tenido en cuenta el importe total de los costes salariales correspondientes a los trabajadores empleados en Hungría y los correspondientes a los empleados en su sucursal de la República Checa al calcular el importe de la cotización que debía abonar.

11. CIBA recurrió ante el Pest Megyei Bíróság, alegando que ya había pagado una cotización similar a la cotización de formación profesional húngara en la República Checa por los trabajadores empleados en la sucursal checa. (8)

12. El Pest Megyei Bíróság entendió que, con arreglo a la normativa nacional, CIBA estaba obligada a abonar en Hungría tanto la cotización correspondiente a los trabajadores de su sucursal de la República Checa como la correspondiente a sus trabajadores de Hungría. Aunque dicho tribunal considero que CIBA había abonado efectivamente cotizaciones de seguridad social y la cotización de formación profesional en la República Checa correspondientes al período comprendido entre el 1 de abril de 2000 y el 22 de agosto de 2006, entendió que el pago de la cotización húngara no estaba incluido en el ámbito de aplicación del Convenio bilateral.

13. No obstante, el citado tribunal suspendió el procedimiento y planteó las siguiente cuestión prejudicial:

«A la luz del principio de libertad de establecimiento recogido en los artículos 43 CE y 48 CE, ¿hay algo que objetar a una norma conforme a la cual las sociedades mercantiles con domicilio en Hungría también deben abonar la cotización de formación profesional cuando emplean trabajadores en sus sucursales del extranjero y satisfacen sus obligaciones tributarias y de seguridad social por dichos trabajadores en el Estado de la sucursal?»

14. Han presentado observaciones escritas CIBA, el Gobierno húngaro y la Comisión. Todos ellos y el Reino Unido han formulado observaciones orales en la vista.

Análisis

15. CIBA alega que, tras la adhesión de Hungría a la Unión Europea, el 1 de mayo de 2004,(9) la obligación de abonar la cotización de formación profesional es incompatible con el principio de libertad de establecimiento. En su opinión, esta obligación penaliza a las empresas húngaras que ejercen una libertad fundamental del Tratado, puesto que deben pagar una cotización similar respecto a los mismos empleados dos veces: a la Administración tributaria húngara (porque la compañía matriz está establecida en Hungría) y a la Administración tributaria checa (porque su sucursal está situada en la República Checa). (10) CIBA alega que ello restringe la libertad de establecimiento garantizada por los artículos 43 CE y 48 CE.

¿Qué es exactamente la cotización?

16. Las partes discuten sobre si la cotización de formación profesional es un tributo. La adecuada calificación de la cotización es claramente relevante a la hora de determinar si está incluida en el ámbito de la competencia de los Estados miembros en materia de impuestos directos, que, a su vez, es decisiva para determinar en qué medida CIBA puede invocar los artículos 43 CE y 48 CE para alegar la ilegalidad de la doble carga tributaria que afirma soportar.

17. Los Gobiernos húngaro y del Reino Unido afirman que la cotización de formación

profesional es un tributo. Por tanto, la determinación de su base de cálculo está incluida en la competencia tributaria de los Estados miembros. El hecho de que la doble carga sea el resultado de la obligación de pagar tanto la cotización de formación profesional en Hungría como el gravamen comparable en la República Checa constituye una mera consecuencia de que dos Estados miembros ejerzan paralelamente su soberanía tributaria. Por ese motivo no puede constituir una restricción en el sentido de los artículos 43 CE y 48 CE.

18. CIBA alega que, técnicamente, la contribución no es un tributo y que la doble carga constituye, de hecho, una restricción a efectos de los artículos 43 CE y 48 CE.

19. La Comisión sostiene que la cotización es lo que describe como un tributo «especial», que, no por ello, deja de constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento, dado que CIBA está obligada a pagar un gravamen similar en la República Checa basado en los costes salariales de los trabajadores. En la vista, la Comisión explicó, a este respecto, que considera que la cotización es un tributo «especial» porque existe una conexión directa entre el tributo recaudado y la ventaja proporcionada por el Estado: el Gobierno húngaro destina específicamente las cantidades recaudadas a través de la cotización a la formación profesional. La Comisión alega que dicho tributo se distingue por ejemplo, del impuesto sobre sociedades, en el que no es posible establecer tal vínculo directo entre las cantidades recaudadas con el impuesto y los objetivos a los que pueden ser destinadas. Por tanto, la Comisión considera que el Tribunal de Justicia debe aplicar analógicamente en el ámbito de la libertad de establecimiento los principios que ya se aplican a efectos del artículo 49 CE (libre prestación de servicios) con el fin de eliminar las restricciones de la libre circulación.

20. Es evidente que la cotización no presenta las características de los impuestos sobre sociedades o sobre la renta en la medida en que no grava una fuente de beneficios o de ingresos. (11) Se calcula, antes bien, sobre la base de los costes y gastos salariales. Es más, se recauda con un fin específico, en concreto, la financiación del programa de formación profesional en Hungría.

21. Una vez dicho esto, aunque la cotización se recauda con tal fin, CIBA no ha demostrado (ni el tribunal nacional ha considerado) que exista un nexo directo entre la obligación de abonar la cotización y los servicios concretos proporcionados por el Estado a cada empresario en beneficio de sus trabajadores.

22. Por consiguiente, entiendo que la cotización es una contribución económica de los empresarios, recaudada para financiar la formación profesional en general, y que no existe nexo directo entre la cotización abonada y el beneficio obtenido por el empresario en relación con sus propios trabajadores.

23. Respecto a la cotización abonada en la República Checa, el Tribunal de Justicia no dispone de datos que permitan determinar su naturaleza.

24. El órgano jurisdiccional nacional ha considerado que la cotización húngara no está incluida en el ámbito de aplicación del Convenio bilateral. Por consiguiente (y a pesar del pago acreditado de una cotización equivalente en la República Checa), la doble imposición no queda eliminada en virtud de dicho Convenio de la misma forma en que se eliminan algunos otros supuestos de doble imposición.

25. En el marco del Derecho comunitario no se ha adoptado hasta la fecha ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición. (12) Por tanto, la obligación de pagar la cotización no constituye, en sí, una infracción del Derecho comunitario (13) y no constituye *per se* una restricción al ejercicio de la libertad de

establecimiento. (14)

26. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia reconoce que los gravámenes acumulados que resultan del ejercicio paralelo de la soberanía tributaria de varios Estados miembros «restringen» la actividad transfronteriza. En el presente asunto, comparto el análisis, realizado por el Abogado General Geelhoed en el asunto ACT, (15) de que, un análisis atento muestra que en tales circunstancias pueden producirse dos tipos de «restricciones». El primero (que denomina «cuasirrestricciones») son las restricciones que se derivan inevitablemente de la coexistencia de regímenes tributarios nacionales. Indudablemente ello da lugar a «distorsiones de la actividad económica que se derivan del hecho de que diferentes regímenes jurídicos deben coexistir» y, como destaca el Abogado General Geelhoed, pueden causar ventajas o desventajas a los operadores económicos. (16) El segundo (que denomina «restricciones verdaderas») son «restricciones que van más allá de las que se derivan inevitablemente de la coexistencia de los regímenes fiscales nacionales». El Abogado General Geelhoed afirmaba que «en esencia todas las medidas fiscales directas nacionales “verdaderamente” restrictivas se considerarán, en la práctica también medidas directa o indirectamente discriminatorias». Más adelante distingue entre «obstáculos a la libertad de establecimiento resultantes de disparidades o diferencias entre los regímenes fiscales de dos o más Estados miembros», que, en su opinión, no están incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE pero sí en el del Tratado, y «obstáculos que se derivan de la discriminación, que se producen como resultado de las normas de una única competencia fiscal». (17)

27. Existen dos escuelas doctrinales sobre si el Tribunal de Justicia debe pronunciarse acerca de la obligación de eliminar el primer tipo de restricciones.

28. Pues bien, el Abogado General Geelhoed, remitiéndose a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Schempp,(18) señaló que el artículo 43 CE se refiere a las restricciones verdaderas y no a las cuasirrestricciones: «[...]cuando una restricción de la libertad de establecimiento se deriva del mero hecho de la coexistencia de administraciones fiscales nacionales, de disparidades entre los regímenes fiscales nacionales o del reparto de la competencia tributaria entre dos regímenes fiscales (una cuasirrestricción), aquella no debe estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE. En cambio, las “verdaderas” restricciones, es decir, las restricciones a la libre circulación o a la libertad de establecimiento que van más allá de las que se derivan inevitablemente de la existencia de regímenes fiscales nacionales, están comprendidas en el ámbito de aplicación de la prohibición del artículo 43 CE, a menos que estén justificadas [...] [P]ara estar comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE, el trato fiscal desfavorable debe proceder de una discriminación derivada de las reglas establecidas por una administración fiscal, y no de la disparidad o del reparto de la competencia tributaria entre (dos o más) regímenes fiscales de Estados miembros». (19)

29. La doctrina contraria propugna que, cuando los gravámenes acumulados derivados de la doble imposición constituyan restricciones a la actividad transfronteriza, el Tribunal de Justicia debe aplicar analógicamente su jurisprudencia sobre las libertades fundamentales para eliminar tales obstáculos. (20) Conforme a esta tesis, en lo esencial, *cualquier* obstáculo al ejercicio de una libertad fundamental es «mala cosa». Si, en definitiva, el objetivo es crear un auténtico mercado único, puedo comprender la fuerza de este argumento. Sin embargo, me parece importante destacar que actualmente no existe ninguna norma comunitaria general que determine qué Estado miembro tiene prioridad en materia tributaria en tales circunstancias. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Saint Gobain ZN,(21) al no existir medidas de unificación o de armonización comunitarias, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar los criterios de tributación de las rentas y del patrimonio, con el fin de eliminar, en su caso, mediante convenio, la doble imposición, pero han de ejercer dicha competencia respetando el Derecho

comunitario.

30. En mi opinión, la cotización húngara controvertida en el asunto principal no es una «cuasirrestricción» resultante de la coexistencia de regímenes fiscales nacionales. Es obvio que la cuestión de cómo considere el Tribunal de Justicia las restricciones derivadas de la mera existencia de doble imposición es delicada e importante. Sin embargo, no creo que el Tribunal de Justicia haya de entrar en tal debate para resolver el presente asunto.

31. En el presente asunto me parece suficiente tomar como punto de partida la descripción que hace el Abogado General Geelhoed de lo que denomina «restricciones verdaderas»: es decir, «restricciones que van más allá de las que se derivan inevitablemente de la coexistencia de los regímenes fiscales nacionales, que están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 43 CE». (22)

Determinación de las restricciones a efectos de los artículos 43 CE y 48 CE

32. La Comisión analiza la cuestión preguntándose si la *obligación* de pagar la cotización en Hungría y un gravamen equivalente en la República Checa constituye por sí sola una infracción del Derecho comunitario. Alega que dicha obligación disuade a las sociedades húngaras de crear filiales en el extranjero, puesto que las sociedades que no ejercen su derecho a la libertad de establecimiento en el extranjero no están sometidas a la doble obligación de pagar la cotización y su equivalente. Aunque acepta que la mera existencia de doble imposición no infringe el artículo 43 CE, la Comisión propone al Tribunal de Justicia que aplique analógicamente la jurisprudencia que desarrolló en su sentencia *Arblade* y otros. (23)

33. *Arblade* y otros giraba en torno a dos sociedades establecidas en Francia pero a las que se les había encomendado la ejecución de obras en Bélgica que requerían el desplazamiento temporal a Bélgica de miembros de su plantilla francesa. Las autoridades belgas instaron procedimientos penales contra dichas sociedades por no atenerse a la normativa belga en materia de seguridad social. (24) El Tribunal de Justicia declaró que «una normativa nacional que obligue al empresario que actúe como prestador de servicios en el sentido del Tratado, a pagar cotizaciones patronales al Fondo del Estado miembro de acogida, además de las cotizaciones que ya haya pagado al Fondo del Estado miembro en el que esté establecido, constituye una restricción a la libre prestación de servicios. En efecto, tal obligación lleva consigo gastos y cargas administrativas y económicas adicionales para las empresas establecidas en otro Estado miembro, por lo que éstas no se encuentran en igualdad de condiciones con sus competidores establecidos en el Estado miembro de acogida, lo que las puede disuadir de prestar servicios en este Estado miembro». (25)

34. En el presente asunto, la Comisión alega que la obligación de pagar la cotización en Hungría y un gravamen similar en la República Checa genera cargas administrativas y económicas adicionales para empresas como CIBA. En la vista la Comisión precisó que, si la cotización está destinada a financiar una ventaja definida específicamente, existe un nexo directo entre el pago de la cotización y la ventaja. Consiguientemente entiende que Hungría no puede imponer el pago de una cotización a una sociedad que tenga como objeto social la ejecución de actividades en la República Checa, que es el Estado miembro de acogida, porque Hungría, Estado miembro de origen, no es responsable de la concesión de tales ventajas en la República Checa.

35. No creo que el Tribunal de Justicia deba aceptar la sugerencia de la Comisión de aplicar analógicamente la jurisprudencia *Arblade* y otros, antes citada.

36. En primer lugar, no considero que la naturaleza de la obligación del empresario, en el

asunto Arblade, antes citado, y otros, de pagar los «timbres» sea comparable a la obligación de CIBA de pagar la cotización. En el asunto Arblade y otros, antes citado, existía un nexo potencial directo entre el pago de la cotización (los «timbres») y la (eventual) concesión de una ventaja social por parte de Bélgica a aquellos trabajadores por cuenta de los cuales se hacía el pago. (26) Sin embargo, los trabajadores de que se trata habían sido destinados *temporalmente* a Bélgica por su empresa, establecida en Francia. Por tanto, ya estaban amparados por el régimen de seguridad social francés a través de las cotizaciones abonadas por sus empresas a la administración francesa. Se consideró acertadamente que requerir a sus empresas para que, no obstante, pagaran también las cotizaciones de seguridad social en Bélgica llevaba consigo gastos y cargas económicas adicionales que colocaba a dichas empresas en una situación competitiva desfavorable cuando prestaban servicios, en comparación con las empresas belgas (que sólo debían pagar las cotizaciones belgas correspondientes a sus propios empleados). (27)

37. En el presente asunto no existe tal vínculo directo entre el pago de la cotización y las ventajas obtenidas por cada trabajador en concreto. (28) CIBA no paga cotizaciones de seguridad social a la administración húngara por sus trabajadores de la República Checa (ni, por lo demás, por sus trabajadores húngaros) para garantizar que cada trabajador pueda obtener una ventaja particular conferida por el Estado húngaro. Al contrario, CIBA está obligada a pagar un tributo en Hungría, destinado *en general* a objetivos de formación profesional para los trabajadores húngaros. Por tanto, esta situación es distinta de la del asunto Arblade y otros, antes citado.

38. En segundo lugar, entiendo que se produce una restricción «como resultado de las normas (tributarias) de una única normativa» distinta de la señalada por la Comisión.

39. Según reiterada jurisprudencia, deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad. (29) En el asunto Hartlauer, (30) el Tribunal de Justicia confirmó que este principio también se aplica en asuntos en los que no se alega la discriminación por razón de la nacionalidad. Si bien los Handelsgesellschaft, artículos 43 CE y 48 CE, según su tenor literal, se proponen asegurar a los nacionales o a las sociedades extranjeras el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación. (31)

40. El presente asunto plantea una cuestión nueva en la medida en que no se pide al Tribunal de Justicia que analice una cuestión típica de discriminación tributaria, por ejemplo, si debe concederse una desgravación en caso de doble imposición económica debida a la diferencia de trato fiscal de los rendimientos de origen nacional en relación con los de origen extranjero. (32)

41. Desde mi punto de vista, un análisis de la normativa húngara revela la existencia de una restricción derivada de la aplicación de un único sistema tributario que claramente penaliza a las sociedades que pretenden ejercer su derecho a la libertad de establecimiento. Dicha desventaja radica en que la sociedad que desee establecerse en el extranjero ha de tener en cuenta que tiene que abonar un tributo en su Estado miembro cuya base imponible está constituida, en parte, por los costes salariales correspondientes a los trabajadores que emplea en el Estado miembro de acogida. Dicha obligación puede añadirse (como sucede en el presente asunto) a la obligación de pagar un gravamen similar en el Estado miembro en el que la sociedad tenga una sucursal. Por último, quizá la sociedad no pueda acogerse al mecanismo de la compensación (33) para reducir el importe de la cotización que ha de abonar en el Estado miembro de origen (Hungría). Este último punto se refiere a la interpretación de la normativa húngara que, por supuesto, incumbe en definitiva al juez nacional.

42. La normativa húngara exige que las sociedades húngaras paguen la cotización por sus

trabajadores en Hungría y por los de la sucursal de la República Checa. Puede acogerse al mecanismo de la compensación respecto a los trabajadores empleados en Hungría al igual que cualquier sociedad establecida en Hungría. Sin embargo, parece que no puede celebrar acuerdos equivalentes de compensación con la República Checa respecto a los trabajadores empleados en este Estado miembro, puesto que todos los acuerdos de compensación deben ser conformes con el Derecho húngaro. (34) Por consiguiente, debe o bien pagar la totalidad de la cotización por los trabajadores empleados en la República Checa (esto es, perder el beneficio que le reportaría acogerse al mecanismo de compensación para financiar una formación que se corresponda mejor con las necesidades de sus propias operaciones y reducir su deuda tributaria global), o bien, tras celebrar acuerdos *en Hungría* en el marco de la compensación, soportar los inconvenientes y gastos adicionales de trasladar los trabajadores empleados en la República Checa desde este Estado miembro a Hungría y alojarlos en Hungría para que puedan obtener las ventajas de la formación que ha contribuido a financiar.

43. Hungría alega que, conforme a su normativa, todas las sociedades reciben el mismo trato, incluidas las que tienen sucursales en el extranjero, y que, por tanto, no cabe habla de discriminación. Hungría destaca que CIBA, al igual que las sociedades establecidas únicamente en Hungría, puede reducir sus obligaciones brutas acogiéndose al mecanismo de la compensación.

44. Aunque esto es indudablemente cierto, creo que carece de pertinencia.

45. Una sociedad que desea hacer uso del mecanismo de compensación debe cumplir las disposiciones específicas de la normativa húngara que establecen las cuatro posibilidades de compensación. Veamos brevemente cada una de dichas opciones.

46. La opción i) consiste en celebrar un acuerdo de cooperación con un establecimiento de enseñanza superior que cumpla los requisitos de la Ley LXXXVI de 1993. Esta Ley se configura de manera que los establecimientos de enseñanza superior húngaros son los únicos que cumplen tales requisitos y, consiguientemente, los únicos con los que cabe celebrar tales acuerdos de cooperación.

47. La opción ii) consiste en celebrar un contrato de «aprendizaje» para unas prácticas que incluya un «trabajo en prácticas» seguido de un período de formación en un establecimiento de formación técnica. No resulta claro si el trabajo en prácticas inicial puede desempeñarse en empresas situadas en la República Checa, y no en Hungría. En cualquier caso, parece que, al menos, la segunda parte del acuerdo tiene que desarrollarse en un establecimiento de formación técnica homologado por la administración húngara. Ello parece descartar la posibilidad de elegir un establecimiento de formación técnica de la República Checa.

48. La opción iii) consiste en conceder una contribución de desarrollo a un centro de formación profesional. De los datos de que dispone el Tribunal de Justicia podría deducirse que esta opción se limita a centros situados en Hungría.

49. Por último, la opción iv) exige que la sociedad celebre un contrato con una entidad homologada para formar a sus propios trabajadores. De nuevo, de la información de que dispone el Tribunal de Justicia cabe deducir que «entidad homologada» significa una entidad homologada con arreglo a la normativa húngara. Aun suponiendo que dicha entidad celebre un contrato para formar en la República Checa a los trabajadores de CIBA empleados en este Estado miembro y que la normativa húngara lo permita, parece lógico pensar que todo ello acarrearía unos costes mayores que los que conllevaría una formación profesional equivalente impartida en Hungría.

50. Por consiguiente, cabe afirmar que, en esencia, sólo es posible acceder al mecanismo de

compensación si la sociedad recurre a un establecimiento húngaro para contratar la formación. Entiendo que, desde un punto de vista práctico, ello priva a la sociedad que realiza una actividad transfronteriza de la posibilidad de acogerse al mecanismo de compensación en relación con la parte de su plantilla que trabaja en otro Estado miembro.

51. No obstante, incumbe en definitiva al tribunal nacional (que tiene la ventaja de poder acceder plenamente a la normativa nacional aplicable) comprobar si a) la normativa húngara permite a CIBA hacer uso de uno de los cuatro acuerdos a efectos de la compensación recurriendo a establecimientos de formación de la República Checa en lugar de establecimientos húngaros, y, de ser así, si b) los gastos de tal acuerdo serían comparables a los costes que generaría el uso del mecanismo de compensación celebrando un acuerdo con un establecimiento de formación profesional de la República de Hungría.

52. Si estoy en lo cierto, para tal sociedad existen al menos tres desventajas (interrelacionadas) en comparación con sociedades que operen exclusivamente en Hungría. En primer lugar, no puede optar por financiar una formación específica para sus trabajadores de la República Checa que responda directamente a sus necesidades empresariales sin estar obligada a abonar el importe completo de la cotización; por consiguiente, dispone de menor flexibilidad al elegir su estrategia. En segundo lugar, una vez pagada la cotización (destinada, en general, a mejorar la calificación profesional de los trabajadores húngaros) debe preguntarse asimismo si es necesario, *además*, financiar la formación para mejorar la calificación de sus propios trabajadores. Así, puede terminar pagando no solo las dos cotizaciones de formación profesional (con arreglo al Derecho húngaro y al Derecho checo), sino también, *además*, una cantidad para una formación laboral específica (lo que, generalmente no sucederá en el caso de una sociedad establecida exclusivamente en Hungría y que pueda acogerse al mecanismo de compensación). En tercer lugar, si se acoge a la compensación para celebrar acuerdos de formación en Hungría para sus propios trabajadores checos, deberá aceptar sucesivamente el aumento de gastos y cargas administrativos que ocasiona trasladar a Hungría su plantilla checa para que participe en el programa de formación profesional y proporcionarle alojamiento y manutención mientras permanezcan allí.

53. Por tanto, llego a la conclusión de que la forma en la que se impone la cotización, que se desprende directamente de la normativa tributaria de un único Estado miembro, Hungría, constituye una restricción porque hace menos atractivo el ejercicio del derecho a la libertad de establecimiento. (35)

54. Tal restricción de la libertad de establecimiento puede admitirse si está justificada por razones imperiosas de interés general y es adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo. (36)

55. En sus observaciones escritas, el Gobierno húngaro no ha alegado ninguna razón objetiva como justificación. Cuando se le preguntó expresamente en la vista si deseaba alegar motivos de justificación, no hizo uso de dicha posibilidad.

56. Por tanto, propongo que el Tribunal de Justicia declare que existe una restricción a la libertad de establecimiento para la que no se ha alegado ninguna justificación.

Conclusión

57. A la luz de lo anterior, opino que el Tribunal de Justicia debería responder a la cuestión planteada por el Pest Megyei Bíróság del siguiente modo:

«Calcular el importe del gravamen de la cotización de formación profesional tomando como base

los costes salariales correspondientes a los trabajadores de una sociedad, incluidos los trabajadores empleados en una sucursal de otro Estado miembro (aunque la empresa también satisfaga debidamente sus obligaciones tributarias y de seguridad social por dichos trabajadores en el Estado de la sucursal) constituye una restricción en el sentido de los artículos 43 CE y 48 CE, en la medida en que hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – Véase la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, (C?446/03, Rec. p. I?10837), apartado 29 y jurisprudencia allí citada, y más recientemente, la sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services (C?298/05, Rec. p. I?10451), apartado 28 y jurisprudencia allí citada.

3 – La doble imposición se define, en relación con los tributos que gravan los rendimientos, como doble imposición legal (jurídica) (tributación de los mismos beneficios dos veces en manos del mismo contribuyente) o doble imposición económica (tributación de los mismos beneficios en manos de dos contribuyentes distintos, por ejemplo, los mismos beneficios tributan primero en manos de la empresa como impuesto sobre sociedades y, a continuación, una vez distribuidos entre los accionistas, como impuesto sobre la renta). Véanse las conclusiones del Abogado General Geelhoed en el asunto en el que recayó la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation; en lo sucesivo, «ACT» (C?374/04, Rec. p. I?11673), puntos 4 y 5, en los que analiza estos conceptos.

4 – Véase, por ejemplo, la sentencia de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C?303/07, Rec. p. I?0000), apartado 37.

5 – Firmado en Praga el 14 de enero de 1993 y, por tanto, anterior a la adhesión de dichos Estados miembros a la Unión Europea.

6 – Ley XCIII, mediante la que se ratificó el Convenio bilateral en Hungría.

7 – He resumido a lo esencial los artículos 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Ley LXXXVI de 2003, basándome en el anexo a las observaciones escritas presentadas por CIBA. Las alternativas i) y ii) están reguladas en el artículo 4, apartado 1, de la Ley LXXXVI de 2003. Las alternativas iii) y iv) se recogen en las observaciones de las dos partes en el procedimiento principal.

8 – Conforme a la Ley 589/1992 de la República Checa, relativa a las cotizaciones a la seguridad social y a las cotizaciones estatales en materia de empleo.

9 – El tribunal nacional examina la carga fiscal de CIBA correspondiente a los ejercicios de 2003 y 2004. Sin embargo, es obvio que no puede existir incompatibilidad con el Derecho comunitario antes de la fecha de adhesión de Hungría a la UE: véase la sentencia de 10 de enero de 2006, Ynos (C?302/04; Rec. p. I?371, apartados 35 y 36).

10 – En el procedimiento principal CIBA aportó un informe certificado que acreditaba el pago de una cotización similar en la República Checa, basada también en los costes salariales de los trabajadores. Conforme a la normativa húngara, si CIBA fuera una sociedad checa establecida en Praga que tuviera un establecimiento en Budapest, también estaría obligada a abonar la cotización (véase el punto 6 de las presentes conclusiones).

11 – He mencionado los impuestos sobre sociedades y sobre la renta porque son ejemplos claros de impuestos directos, dado que ambos impuestos son comunes a todos los Estados miembros.

12 – Véanse las sentencias Columbus Container Services, citada en la nota 2, apartado 45, y de

14 de noviembre de 2006, Kerckhaert y Morres (C-513/04, Rec. p. I-10967), apartado 22.

13 – La cotización de formación profesional no está incluida en el ámbito de aplicación de las medidas de armonización parcial adoptadas hasta la fecha, en concreto, la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), el Convenio de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 225, p. 10) y la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (DO L 157, p. 38).

14 – Véase, por ejemplo, la sentencia de 23 de octubre de 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rec. p. I-8061), apartado 50.

15 – Los siguientes puntos se inspiran en general (y con nuestro agradecimiento) en el análisis contenido en el número 2, letra a) («Aplicación del artículo 43 CE a las normas fiscales directas: Introducción»), en los puntos 32 a 41 de las conclusiones que presentó el Abogado General Geelhoed para la sentencia ACT, citada en la nota 3.

16 – Como señaló el Abogado General Geelhoed en el punto 38 de sus conclusiones, no sorprende que los primeros no den lugar a litigios ante los tribunales nacionales entre los contribuyentes afectados y las autoridades tributarias y, consiguientemente, al planteamiento de cuestiones prejudiciales.

17 – En el punto 46 de sus conclusiones; véase asimismo la sentencia de 28 de febrero de 2008, *Deutsche Shell* (C-293/06; Rec. p. I-1129), apartados 28 y 30, y las conclusiones que presenté en dicho asunto, puntos 40 a 44.

18 – Sentencia de 12 de Julio de 2002 (C-403/03, Rec. p. I-6421), apartado 45.

19 – En el punto 55. La cursiva es mía.

20 – Véase, por ejemplo, F. Vanistendael, *Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?* en *EC Tax Review* 2008/2, p. 52.

21 – De 21 de septiembre de 1999 (C-307/97, Rec. p. I-6161), apartados 56 y 57.

22 – Sentencia ACT, citada en la nota 3; conclusiones del Abogado General Geelhoed, punto 40.

23 – Sentencia de 23 de noviembre de 1999 (C-369/96 y C-376/96, Rec. p. I-8453).

24 – La normativa belga de que se trata incluía obligaciones: pago de cotizaciones correspondientes a los regímenes relativos a los «timbres de mal tiempo» (timbres-intempéries) y a los «timbres de fidelidad» (timbres-fidélité), en las que creo que la Comisión centra sus observaciones en el presente asunto.

25 – Véase la sentencia *Arblade* y otros, citada en la nota 23, apartado 50 (que trata específicamente del pago de la cotización al régimen de los «timbres-intempéries» y de los «timbres-fidélité»).

26 – La sentencia dejó en manos del tribunal nacional la tarea de determinar si las cotizaciones exigidas en Bélgica daban derecho a una ventaja social a los trabajadores de que se trataba: véase el apartado 53 de la sentencia.

27 – Parte del razonamiento parece haber consistido en que los trabajadores desplazados no necesitaban o no obtenían necesariamente ventajas adicionales en Bélgica: véanse los apartados 51 a 54 de la sentencia.

28 – Véase el punto 21 de las presentes conclusiones.

29 – Véase la sentencia *Columbus Container Services*, citada en la nota 2, apartado 34 y jurisprudencia citada.

30 – Sentencia de 10 de marzo de 2009 (C-169/07, Rec. p. I-0000), apartado 33.

31 – Véase la sentencia de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, Rec. p. I-3601), apartados 18 y 19 y jurisprudencia allí citada; véase asimismo la sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartados 41 y 42.

32 – Véase la sentencia de 15 de julio de 2004, *Lenz* (C-315/02, Rec. p. I-7063), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el tratamiento fiscal que se dispensa a los dividendos procedentes de una sociedad residente debe extenderse a los dividendos repartidos por sociedades no residentes. Véase asimismo la sentencia de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internacional* (C-170/05, Rec. p. I-11949), en la que el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 43 CE y 48 CE se oponen a una legislación nacional que grava los dividendos percibidos por una sociedad matriz no residente pero exime casi totalmente de tal imposición a las sociedades matrices residentes.

33 – Véase el punto 8 de las presentes conclusiones.

34 – Este aspecto se analiza más detalladamente en los puntos 45 a 49 de las presentes conclusiones.

35 – En mi opinión, no se plantea la cuestión de si es Hungría o la República Checa quien debe tener prioridad a la hora de recaudar la cotización de formación profesional (como sucedería si se comparasen dos regímenes tributarios en dos Estados miembros distintos). La restricción se debe exclusivamente a la forma en la que está configurada la normativa húngara.

36 – Véase la sentencia *Lidl Belgium*, citada en la nota 31, apartado 27.