

BONIFICACIONES FISCALES DIRIGIDAS A INSTRUMENTAR OBJETIVOS SISTEMICOS DE POLITICA SOCIAL (CONTRATACIÓN LABORAL PARA TRABAJO EN TERRITORIO NACIONAL) Y LIBRE PRESTACION DE SERVICIOS: LA STJUE DE 26 SEPTIEMBRE DE 2024, C-387/22

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Jose.calderon@udc.es

<https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>

Resumen

Esta sentencia del TJUE constituye un precedente importante al validar medidas nacionales que restringen el ámbito objetivo de aplicación de bonificaciones fiscales del IRPF y reducciones de cuotas de la seguridad social en relación con trabajadores de un sector que desempeñen sus actividades en el territorio de un Estado miembro, excluyendo la aplicación de tales bonificaciones fiscales y reducciones de cotizaciones en situaciones transfronterizas donde las prestaciones de servicios se realizaran efectivamente en el territorio de otro Estado miembro.

El TJUE reconoció que los objetivos de protección social de los trabajadores y sistémicos del mercado laboral nacional pueden constituir una razón imperiosa de interés general, que permite compatibilizar con el Derecho de la UE ciertas medidas fiscales nacionales que articulan diferencias de trato penalizando la realización de actividades o inversiones en el territorio de otros Estados.

Palabras clave

Libre prestación de servicios, diferencias de trato fiscal, política Social

Abstract

This CJEU ruling constitutes an important precedent by validating national measures that restrict the objective scope of application of personal income

tax credits and reductions in social security contributions in relation to workers in a sector who carry out their activities in the territory of a Member State. , excluding the application of such tax credits and contribution reductions in cross-border situations where the provision of services was actually carried out in the territory of another Member State.

The CJEU recognized that the objectives of social protection of workers and systemic of the national labor market can constitute an overriding reason of general interest, which allows national tax measures that articulate differences in treatment by penalizing the performance of activities or activities to be made compatible with EU Law.

Keywords

Free provision of services, Tax Discrimination, Social Policy.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del TJUE
2. Supuesto de Hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del TJUE

El asunto C-387/22, que motivó el pronunciamiento del TJUE de 26 de septiembre 2024 en el asunto *Nord Vest Pro Sani SRL*, tiene por objeto una petición de decisión prejudicial plantea por el Tribunal de Distrito de Satu Mare (Rumanía), en el marco de un litigio entre la entidad Nord Vest Pro Sani SRL y la administración tributaria rumana, en relación con la interpretación de los arts.26 y 56 del TFUE y del art.20 de la Directiva 2006/123, relativa a los servicios del mercado interior.

La cuestión prejudicial sustanciada ante el Tribunal de Justicia versa, por tanto, sobre la compatibilidad con la libre prestación de servicios de medidas nacionales que restringen la aplicación de ventajas fiscales y sociales de que disfrutaban trabajadores que operan en territorio nacional, cuando ejercen sus actividades en otros Estados miembros.

2. Supuesto de Hecho

Nord Vest Pro Sani Pro SRL es una empresa rumana del sector de la construcción que, en el marco de sus actividades, presta servicios, en particular, en Alemania y Austria, desplazando trabajadores al territorio de tales Estados miembros, con el fin de efectuar trabajos de construcción in situ.

La empresa Nord Vest Pro fue objeto de una inspección por parte de las autoridades tributarias rumanas, que concluyó con una liquidación el 10 de mayo de 2021. Las referidas autoridades fiscales consideraron que la empresa había aplicado incorrectamente las exenciones fiscales y reducciones de cotizaciones a los empleados desplazados a Alemania y Austria, al considerar que la normativa nacional únicamente permitía la aplicación de tales bonificaciones en relación con situaciones internas. Las autoridades rumanas denegaron las ventajas fiscales y sociales a los empleados desplazados al extranjero, aplicando tasas impositivas y de cotización más altas. En concreto, la liquidación tributaria dictada determinó una regularización por importe de 331,906 RON (aproximadamente 67,255 euros) debido a la incorrecta aplicación de exenciones fiscales y reducciones de cotizaciones.

Nord Vest Pro, por su parte, se opuso a tal regularización y presentó una reclamación contra la liquidación, que fue desestimada por la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca el 18 de octubre de 2021.

Posteriormente, la empresa interpuso un recurso ante el Tribunalul Satu Mare (Tribunal de Distrito de Satu Mare), que planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la cuestión de si los artículos 26 TFUE y 56 TFUE, así como el artículo 20 de la Directiva 2006/123, se oponen a una normativa nacional que concede ventajas fiscales y sociales únicamente a los empleados que trabajan en el territorio nacional, excluyendo a los desplazados a otros Estados miembros.

3. Fundamentos de Derecho

El TJUE consideró que la cuestión planteada debía analizarse desde la perspectiva del art.56 TFUE (libre prestación de servicios), entendiendo que no resultaba procedente el análisis desde el art.26 TFUE, toda vez que esta disposición solo está destinada a aplicarse de manera autónoma en situaciones que se rijan por el Derecho de la UE para las que el TFUE no prevea normas específicas.

También rechazó a *limine litis* un análisis desde la perspectiva de la prohibición de ayudas de Estado del art.107 TFUE, pese a las dudas planteadas al respecto por la Comisión; el TJUE entendió que correspondía responder a la cuestión prejudicial, ciñéndose a su objeto.

En este mismo orden de cosas, el Tribunal de Justicia también reafirmó la aplicación de la libre prestación de servicios desde la perspectiva del empleador, considerando que no aplicaba la libre circulación de trabajadores, en la medida en que la prestación de servicios consistía en un desplazamiento temporal de los trabajadores por parte del empleador al territorio de otro Estado miembro para desarrollar la actividad de la empresa, sin que tales trabajadores se integraran al mercado de trabajo del Estado miembro de acogida. En estos casos, la jurisprudencia del TJUE viene avalando la aplicación de la libre prestación de servicios.

Sobre la restricción a la libre prestación de servicios

El Tribunal de Justicia comienza recordando que los Estados miembros deben ejercer sus competencias en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En este caso, se centra en la libre prestación de servicios, recogida en el artículo 56 TFUE.

El análisis del Tribunal de Justicia parte de que la normativa rumana establece ventajas fiscales y sociales (exención del impuesto sobre la renta, reducción de cotizaciones a la seguridad social y exención de cotizaciones al seguro de enfermedad) únicamente para los empleados del sector de la construcción que trabajan en Rumanía. Tal normativa se aplica a todas las empresas que operan en tal Estado miembro, siempre que sus empleados ejerzan sus funciones en territorio nacional. No obstante, la normativa nacional controvertida establece un régimen fiscal social diferente en función de que los empleados se trate desempeñen sus tareas en el Estado miembro en cuestión o en otros Estados miembros. Tal configuración discriminatoria en relación con las situaciones transfronterizas posee un efecto restrictivo, según el TJUE, toda vez que tal normativa puede disuadir a las empresas rumanas de prestar servicios en otros Estados miembros, ya que perderían estas ventajas fiscales y sociales, lo que constituye una restricción a la libre prestación de servicios.

Sobre la comparabilidad de situaciones

Para determinar si la diferencia de trato establecida por la normativa rumana resulta contraria al Derecho UE, debe analizarse si afecta a situaciones objetivamente comparables. Tal test de comparabilidad se verificará, según el Tribunal de Justicia, considerando el objetivo de la normativa, así como su objeto y contenido.

En relación con el objetivo de la normativa, el Tribunal de Justicia señaló que la normativa nacional cuestionada tiene como objetivo aumentar el salario neto de los empleados del sector de la construcción en Rumanía, contribuyendo así a su protección social y abordando las dificultades de mano de obra en el sector.

A efectos de determinar la existencia de situaciones comparables, el TJUE razona que las empresas rumanas que prestan servicios de construcción en Rumanía y las que desplazan trabajadores a otros Estados miembros realizan las mismas actividades y están sujetas a las mismas obligaciones fiscales y de seguridad social. Por lo tanto, se encuentran en situaciones comparables.

Justificación de la restricción y test de proporcionalidad

El Tribunal de Justicia, acto seguido, examinó si la restricción puede estar justificada por razones imperiosas de interés general y si, en caso de concurrir justificación válida, la medida nacional respeta el principio de proporcionalidad.

El gobierno rumano alegó varias causas de justificación de la medida relacionadas con la protección de los trabajadores, el mantenimiento y la promoción del empleo como objetivos legítimos de política social.

Justificación basada en la protección social de los trabajadores

El TJUE, en este contexto, consideró que la protección de los trabajadores y el mantenimiento y promoción del empleo son objetivos legítimos de política social reconocidos por la jurisprudencia comunitaria, destacando que la UE también posee una finalidad económica y social que incluye la mejora de las condiciones de vida y de trabajo y una protección social adecuada.

Ahora bien, acto seguido abordó la cuestión del requisito de la proporcionalidad, toda vez que la normativa debe ser adecuada para garantizar de forma congruente y sistemática la protección social de los empleados del sector de la construcción.

El Tribunal dejó en manos del órgano jurisdiccional remitente la tarea de comprobar si las ventajas fiscales y sociales se repercuten efectivamente en los salarios de los empleados.

La Lucha contra el Fraude Fiscal y el Trabajo Encubierto

El Gobierno Rumano alegó como justificación que la normativa buscaba luchar contra el trabajo encubierto y el fraude fiscal.

A este respecto, el TJUE declaró que la lucha contra el fraude no puede justificar la exclusión de ventajas fiscales y sociales a los empleados desplazados,

ya que no se puede presumir que la prestación de servicios transfronterizos implique fraude.

Los problemas del Sector de la Construcción en Rumanía

La tercera justificación esgrimida para justificar la normativa nacional discriminatoria se basó en la situación del sector de la construcción en el Estado miembro. Según las autoridades nacionales, el sector de la construcción en Rumanía enfrenta una escasez de mano de obra cualificada debido a la migración de trabajadores al extranjero por razones salariales. Tal alegación constituye una justificación económica desde la perspectiva de la jurisprudencia del TJUE. A este respecto, el Tribunal señaló que aunque los motivos económicos no pueden justificar restricciones a las libertades fundamentales, la mitigación de riesgos sistémicos en un sector crucial puede ser una razón imperiosa de interés general. No obstante, la normativa debe ser adecuada para garantizar de forma congruente y sistemática la viabilidad del sector de la construcción en Rumanía.

A la vista de todas estas alegaciones, el Tribunal concluyó que el artículo 56 TFUE no se opone a una normativa nacional que reserva ventajas fiscales y sociales a los empleados que trabajan en el territorio nacional, siempre que esté justificada por razones imperiosas de interés general y respete el principio de proporcionalidad. La normativa debe ser adecuada para garantizar de forma congruente y sistemática la realización del objetivo perseguido y no ir más allá de lo necesario para cumplir tales objetivos.

El Tribunal de Justicia declaró, por tanto, que la normativa rumana puede ser considerada compatible con el artículo 56 TFUE, si cumple con las condiciones mencionadas.

4. Análisis y relevancia para España

La sentencia del TJUE en el caso *Nord Vest* constituye un precedente importante al validar medidas nacionales que restringen el ámbito objetivo de aplicación de bonificaciones fiscales del IRPF y reducciones de cuotas de la seguridad social en relación con trabajadores de un sector que desempeñen sus actividades en el territorio de un Estado miembro, excluyendo la aplicación de tales bonificaciones fiscales y reducciones de cotizaciones en situaciones transfronterizas donde las prestaciones de servicios se realizaran efectivamente en el territorio de otro Estado miembro.

Una cuestión clave en todos estos casos donde el TJUE, podría decirse que excepcionalmente, ha admitido la compatibilidad con el Derecho de la UE de este tipo de medidas que articulan una diferencia de trato en función de la realización de la actividad o la localización de la inversión o de un bien o derecho, o de un punto de conexión corporativo (domicilio social), pasa por la concurrencia de comparabilidad entre las situaciones (internas vs transfronterizas) sobre las que se proyecta la medida nacional *prima facie* discriminatoria (de iure o de facto).

En este sentido, no han faltado casos donde el Tribunal de Justicia ha excluido la incompatibilidad con el Derecho de la UE, considerando que no existía comparabilidad, esto es, la diferencia de trato no era tal al tratarse de situaciones diferentes. Cabe citar, a título de ejemplo, los casos donde se planteó ante el TJUE si las deducciones en el IRPF e ISD que la normativa neerlandesa establecía en relación con la protección del patrimonio cultural de Países Bajos (v.gr., monumentos del patrimonio histórico-nacional), y que no resultaban aplicables en relación con bienes situados en otros Estados miembros, resultaba o no compatible con el Derecho de la UE; en este contexto, el Tribunal de Justicia, consideró que el objetivo de reservar exclusivamente a los propietarios de monumentos catalogados como parte del patrimonio cultural nacional situados en Países Bajos, una ventaja fiscal cuya finalidad es preservar tal patrimonio cultural nacional era inherente al objetivo de la norma nacional, de suerte que los contribuyentes que poseen bienes situados en Países Bajos y los que los poseen bienes en otros Estados miembros no se encuentran en una situación comparable, considerando la finalidad de la normativa¹.

No obstante, lo normal viene siendo que el TJUE, en este tipo de casos, aprecie la concurrencia de situación comparable y entre a analizar la justificación de la medida y su proporcionalidad, considerando sus objetivos².

Esto es precisamente, lo que aconteció en el caso *Nord Vest*, donde el Tribunal de Justicia entendió que mediaba situación comparable; el TJUE razonó que las empresas rumanas que prestan servicios de construcción en Rumanía y las que desplazan trabajadores a otros Estados miembros realizan las mismas actividades y están sujetas a las mismas obligaciones fiscales y de seguridad social y, por lo tanto, se encuentran en situaciones comparables, considerando los objetivos de las normas aplicables.

Mediando situación comparable y una restricción al ejercicio de una libertad fundamental, como acontece cuando se excluye o limita la aplicación de una ventaja fiscal a situaciones internas, obstaculizando o disuadiendo al operador económico de ejercitar tal libertad fundamental desarrollando su actividad o inversiones en el territorio de otro Estado miembros, el TJUE únicamente admite la compatibilidad con el Derecho UE de tales medidas restrictivas de libertades fundamentales cuando concurren razones imperiosas de interés general, y las medida en cuestión es proporcionada para lograr los objetivos de interés general que persigue.

En el caso *Nord Vest*, la justificación esgrimida por el gobierno rumano estaba basada fundamentalmente en razones imperiosas de interés general relacionadas con la protección social de los empleados del sector de la construcción, la lucha contra el trabajo encubierto y el fraude fiscal, y los problemas sistémicos del mercado de trabajo nacional en el sector de la construcción.

El TJUE trajo a colación sus precedentes donde ya había reconocido que la UE tiene una finalidad económica y social, de manera que forma parte de su

¹ SSTJUE de 18 de diciembre de 2014, C-87/13; y de 18 de diciembre 2014, C-133/13.

² Véase el estudio de Traversa en relación con esta cuestión y se analiza la jurisprudencia del TJUE en la materia (Traversa, E., «Tax Incentives and territoriality within the EU: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States», *WTL*, nº3, 2014.

cometido la protección de los trabajadores y la promoción del empleo como objetivos legítimos de la política social, así como la reducción de las perturbaciones en el mercado laboral.

Una vez que se comprobó, como hemos visto más arriba, que las justificaciones esgrimidas por el gobierno rumano encajaban con los objetivos de política social encuadrados en la razón imperiosa de interés general que ha reconocido el TJUE en su jurisprudencia, la cuestión clave radica en comprobar si la normativa nacional es apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la protección social de los empleados del sector de la construcción, al reducir la diferencia salarial existente a escala de la UE y garantizar en particular que las empresas repercutan en la práctica las ventajas fiscales y sociales percibidas sobre los salarios abonados a los empleados con el consiguiente aumento de estos salarios. Tal comprobación le corresponde al órgano nacional remitente de la cuestión prejudicial, es decir, al tribunal rumano que conocía de la controversia fiscal.

Así las cosas, no podemos menos que destacar la relevancia del pronunciamiento del TJUE en el caso *Nord Vest*, a partir del reconocimiento de los objetivos de protección social de los trabajadores y sistémicos del mercado laboral nacional y su encuadramiento en una razón imperiosa de interés general, siendo muy frecuente que se rechace la compatibilidad con el Derecho de la UE de medidas fiscales que articulan diferencias de trato penalizando la realización de actividades o inversiones en el territorio de otros países, al considerarse que tales objetivos o razones económicas, conectadas con el fomento o la promoción de inversiones o actividades en el territorio nacional, no resultan, como regla, compatibles con el Derecho de la UE. A este respecto, cabría mencionar, por ejemplo, un precedente relacionado con la legislación autonómica andaluza, donde el TJUE consideró contrario al TFUE que el IDECA (impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito) contemplara deducciones fiscales cuya aplicación estaba reservada a entidades que tuvieran su domicilio social en el territorio de la comunidad autónoma o, que limitara deducciones fiscales en relación con inversiones destinadas a proyectos realizados en tal comunidad autónoma³.

Ciertamente, este tipo de medidas nacionales que establecen diferencias de trato, directas o indirectas, en función de la localización de inversiones, bienes, domicilio social o de la realización de las actividades no sólo plantea cuestiones sobre su compatibilidad con el Derecho de la UE, sino que también pueden ser analizadas desde una perspectiva constitucional (igualdad tributaria)⁴, por no mencionar la dimensión referida a la potencial aplicación de la prohibición de ayudas de estado recogida en el art.107 TFUE.

En este sentido, no podemos menos que advertir que la jurisprudencia del TJUE en esta materia resulta muy casuística, de manera que la admisibilidad de toda medida nacional que articule incentivos fiscales (o de otra naturaleza) con el objetivo de promocionar actividades o inversiones en territorio nacional, debe ser cuidadosamente analizada, a efectos de verificar su compatibilidad con el Derecho de la UE y con la CE.

³ STJUE de 25 de febrero de 2021, C-712/19, *Novo Banco/Junta de Andalucía*.

⁴ Véanse, por ejemplo, las sentencias del Tribunal Constitucional n°96/2002 y 60/2015.