Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 26 de septiembre de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Artículo 56 TFUE — Libre prestación de servicios — Sector de la construcción — Desplazamiento de trabajadores — Ventajas fiscales y sociales concedidas a los trabajadores y a las empresas de construcción — Exención del impuesto sobre la renta — Exención de cotizaciones al seguro de enfermedad — Reducción de las cotizaciones a la seguridad social — Normativa nacional que reserva el disfrute de estas ventajas únicamente a las prestaciones de construcción efectuadas en el territorio nacional — Normativa destinada a mantener la mano de obra en el territorio nacional y evitar el trabajo encubierto por motivos salariales — Comparabilidad de las situaciones — Razones imperiosas de interés general — Protección social de los trabajadores — Lucha contra el fraude fiscal — Proporcionalidad»

En el asunto C-387/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Satu Mare (Tribunal de Distrito de Satu Mare, Rumanía), mediante resolución de 2 de junio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de junio de 2022, en el procedimiento entre

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

y

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz, P. G. Xuereb (Ponente) y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. R. Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de julio de 2023;

* Lengua de procedimiento: rumano.

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. M. Chicu, E. Gane y A. Wellman, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. T. Isacu de Groot y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 9 de noviembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 26 TFUE y 56 TFUE y del artículo 20 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO 2006, L 376, p. 36).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Nord Vest Pro Sani Pro SRL (en lo sucesivo, «Nord Vest Pro»), por una parte, y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (Administración Provincial de Hacienda de Satu Mare, Rumanía) y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «autoridades tributarias»), por otra parte, relativo a la negativa de estas autoridades a reconocer a los empleados del sector de la construcción que ejercen sus actividades en otros Estados miembros las ventajas fiscales y sociales de que disfrutan los empleados del mismo sector que operan en territorio rumano.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/123

3 A tenor del artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2006/123, esta no se aplicará a la fiscalidad.

4 El artículo 20 de esta Directiva, titulado «Prohibición de discriminación», dispone:

«1. Los Estados miembros harán lo necesario para que el destinatario no se vea sujeto a requisitos discriminatorios basados en su nacionalidad o en su lugar de residencia.

2. Los Estados miembros harán lo necesario para que las condiciones generales de acceso a un servicio que el prestador ponga a disposición del público no contengan condiciones discriminatorias basadas en la nacionalidad o el lugar de residencia del destinatario, sin que ello menoscabe la posibilidad de establecer diferencias en las condiciones de acceso directamente justificadas por criterios objetivos.»

Directiva 96/71/CE

5 El artículo 1 de la Directiva 96/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 1996, sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios (DO 1997, L 18, p. 1), titulado «Ámbito de aplicación», dispone:

«1. La presente Directiva se aplicará a las empresas establecidas en un Estado miembro que, en el marco de una prestación de servicios transnacional, desplacen a trabajadores, según lo dispuesto en el apartado 3, en el territorio de un Estado miembro.

[…]

3. La presente Directiva se aplicará en la medida en que las empresas a que se refiere el apartado 1 adopten una de las siguientes medidas transnacionales:

a) desplazar a un trabajador por su cuenta y bajo su dirección, en el marco de un contrato celebrado entre la empresa de procedencia y el destinatario de la prestación de servicios que opera en dicho Estado miembro, al territorio de un Estado miembro, siempre que exista una relación laboral entre la empresa de procedencia y el trabajador durante el período de desplazamiento;

[…]».

Reglamento n.º 883/2004

6 El artículo 12 del Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DO 2004, L 166, p. 1; corrección de errores en DO 2004, L 200, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (UE) n.º 465/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de mayo de 2012 (DO 2012, L 149, p. 4) (en lo sucesivo, «Reglamento n.º 883/2004»), enuncia, en su apartado 1:

«La persona que ejerza una actividad asalariada en un Estado miembro por cuenta de un empleador que ejerce normalmente en él sus actividades y a la que este empleador envíe para realizar un trabajo por su cuenta en otro Estado miembro seguirá sujeta a la legislación del primer Estado miembro, a condición de que la duración previsible de dicho trabajo no exceda de veinticuatro meses y de que dicha persona no sea enviada en sustitución de otra persona enviada.»

Derecho rumano

Código Tributario

7 La Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015 sobre el Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688 de 10 de septiembre de 2015), en su versión modificada y completada posteriormente (en lo sucesivo, «Código Tributario»), establece en su artículo 60:

«Estarán exentos del impuesto sobre la renta los sujetos pasivos siguientes:

[…]

5. las personas físicas, respecto de los ingresos procedentes de salarios y asimilados a los salarios previstos en el artículo 76, apartados 1 a 3, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el 31 de diciembre de 2028, ambos inclusive, siempre que se cumplan acumulativamente los siguientes requisitos:

a) los empleadores desarrollan actividades en el sector de la construcción […]

[…]

b) los empleadores alcanzan un volumen de negocios procedente de las actividades enumeradas en la letra a) y de otras actividades específicas del sector de la construcción de, al menos, el 80 % del volumen total de negocios. […]

c) los ingresos brutos mensuales procedentes de salarios y asimilados a los salarios previstos en el artículo 76, apartados 1 a 3, obtenidos por las personas físicas a las que se aplica la exención se calculan sobre un salario bruto de, al menos, 3 000 [leus rumanos (RON) (aproximadamente 610 euros)] al mes por 8 horas de trabajo/día. La exención se aplica por ingresos brutos mensuales de hasta 30 000 RON [(aproximadamente 6 100 euros)] procedentes de salarios y asimilados a los salarios, previstos en el artículo 76, apartados 1 a 3, obtenidos por las personas físicas. La parte de los ingresos brutos mensuales que supere los 30 000 RON no disfruta de ventajas fiscales;

[…]».

8 Según el artículo 78 del Código Tributario:

«(1) Los perceptores de rendimientos salariales están sujetos a un impuesto mensual, definitivo, calculado y retenido en la fuente por el pagador de los rendimientos.

(2) El impuesto mensual previsto en el apartado 1 se determinará del siguiente modo:

a) en el lugar de destino, aplicando un tipo del 10 % a la base de cálculo correspondiente a la diferencia entre el rendimiento salarial neto, calculado deduciendo de los ingresos brutos las cotizaciones sociales obligatorias correspondientes a un mes, adeudadas en virtud de la ley rumana o de los instrumentos jurídicos internacionales en los que Rumanía es parte, así como, en su caso, la contribución individual al presupuesto del Estado adeudada con arreglo a la ley, y los siguientes elementos:
   (i) la reducción personal concedida por el mes en cuestión;
   (ii) la cotización sindical abonada durante el mes de que se trate, con arreglo a la ley;
   (iii) las cotizaciones a los fondos de pensiones […]
   (iv) las primas del seguro de enfermedad complementario, así como los servicios médicos prestados en forma de suscripciones, cuyo coste sufragan los empleados […]

[…]».

9 A tenor del artículo 80, apartado 1, de ese Código:

«Los pagadores de salarios y de rendimientos asimilados estarán obligados a calcular y a retener el impuesto sobre la renta correspondientes a cada mes en la fecha de pago de dichos rendimientos y a transferirlo al presupuesto del Estado a más tardar el día 25 inclusive del mes siguiente a aquel por el que se abonen dichas rentas.»

10 Conforme al artículo 138, letra a), de dicho Código:

«Los tipos de cotización a la seguridad social serán los siguientes:

25 % para las personas físicas que tengan la condición de trabajador por cuenta ajena o que estén obligadas al pago de la cotización a la seguridad social con arreglo a la presente Ley.»

11 El artículo 138 *bis* del mismo Código establece, en su apartado 1:

«Durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el 31 de diciembre de 2028, ambos inclusive, para las personas físicas que perciban rendimientos salariales y asimilados procedentes de contratos de trabajo celebrados con empresarios que ejerzan actividades en el sector de la construcción y que cumplan los requisitos previstos en el artículo 60, punto 5, el tipo de cotización a la seguridad social previsto en el artículo 138, letra a), se reducirá en 3,75 puntos porcentuales.»

12 El artículo 139 del Código Tributario dispone, en su apartado 1, letra a), lo siguiente:

«Para las personas físicas que perciban rendimientos salariales o asimilados, la base mensual de cálculo de la cotización a la seguridad social será el importe bruto de los salarios y rendimientos asimilados, percibido en el territorio nacional y en el extranjero, de conformidad con las disposiciones de la legislación europea aplicable en el ámbito de la seguridad social y los acuerdos relativos a los sistemas de seguridad social en los que Rumanía es parte, e incluye:

a) los rendimientos salariales y retribuciones, en metálico o en especie, obtenidos en virtud de un contrato de trabajo, de una relación laboral o de un estatuto especial previsto por la ley. […]»

13 Según el artículo 146, apartado 1, de este Código:

«Las personas físicas y jurídicas que tengan la condición de empleador o asimilado deberán calcular y retener en la fuente las cotizaciones a la seguridad social adeudadas por las personas físicas que perciban rendimientos salariales o asimilados. Las instituciones a que se refiere el artículo 136, letras d) a f), así como las personas físicas y jurídicas que sean empleadores o asimiladas, estarán obligadas a calcular las cotizaciones a la seguridad social que adeudan en virtud de la ley, según proceda.»

14 Con arreglo al artículo 154, apartado 1, letra r), de dicho Código:

«Las siguientes categorías de personas físicas estarán exentas del pago de las cotizaciones al seguro de enfermedad:

[…]

r) las personas físicas por los rendimientos salariales y asimilados, sobre la base de contratos de trabajo celebrados con empresarios que operen en el sector de la construcción y que cumplan los requisitos previstos en el artículo 60, punto 5, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el 31 de diciembre de 2028, ambos inclusive.»

15 Conforme al artículo 156 del mismo Código:

«El tipo de cotización al seguro de enfermedad que deben abonar las personas físicas que tengan la condición de trabajador por cuenta ajena o que tengan la obligación de pagar cotizaciones al seguro de enfermedad en virtud de la presente Ley se fija en el 10 %.»

16 El artículo 168 del Código Tributario dispone, en su apartado 1:

«Las personas físicas y jurídicas que tengan la condición de empleador o asimilado deberán calcular y retener en la fuente la cotización al seguro de enfermedad adeudado por las personas físicas que perciban rendimientos salariales o asimilados.»

Órdenes n.os 611/2019 y 2165/2019

17 La Ordinul nr. 611/138/127/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (Orden n.º 611/138/127/2019, por la que se aprueba el modelo, el contenido y las modalidades de presentación y gestión de la Declaración relativa a las obligaciones de pago de las cotizaciones a la seguridad social, del impuesto sobre la renta y del registro nominal de las personas aseguradas), de 31 de enero y 1 de febrero de 2019 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 123 de 15 de febrero de 2019; en lo sucesivo, «Orden n.º 611/2019»), y la Ordinul nr. 2165/837/743/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (Orden n.º 2165/837/743/2019, por la que se aprueba el modelo, el contenido y las modalidades de presentación y gestión del modelo 112 Declaración relativa a las obligaciones de pago de las cotizaciones a la seguridad social, del impuesto sobre la renta y al registro nominal de las personas aseguradas), de 10, 15 y 17 de mayo de 2019 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 404 de 23 de mayo de 2019; en lo sucesivo, «Orden n.º 2165/2019»), disponen, en su anexo 6, párrafo octavo:

«Las ventajas fiscales establecidas en los artículos 60, punto 5, 138 *bis*, 154, apartado 1, letra r), y 220 *quarter*, apartado 2, del Código Tributario no se concederán a los ingresos procedentes de salarios y asimilados a los salarios de los trabajadores desplazados».

Litigio principal y cuestión prejudicial

18 Nord Vest Pro es una sociedad rumana que opera en el sector de la construcción. En el marco de sus actividades, presta servicios, en particular, en Alemania y en Austria, en forma de desplazamiento de trabajadores, con el fin de efectuar trabajos de construcción en el territorio de esos dos Estados miembros.

19 Esta sociedad fue objeto de una inspección por parte de las autoridades tributarias, a raíz de la cual se giró una liquidación el 10 de mayo de 2021. Según estas autoridades, la referida sociedad había considerado erróneamente que a los empleados que realizaban trabajos de construcción en Alemania y en Austria les era aplicable la exención prevista en el artículo 60, punto 5, del Código Tributario, relativa al impuesto sobre la renta. Según las citadas autoridades, en virtud del artículo 78, apartado 2, letra a), de dicho Código, el tipo aplicable a esos empleados era del 10 % de los rendimientos. Esas mismas autoridades consideraron también que Nord Vest Pro había

incurrido en error al estimar que la reducción del tipo de cotización a la seguridad social y la exención del pago de las cotizaciones al seguro de enfermedad, previstas, respectivamente, en los artículos 138 *bis* y 154, apartado 1, letra r), del mencionado Código, eran aplicables a los empleados desplazados al extranjero, siendo así que, para este tipo de empleados, los tipos aplicables eran los previstos en los artículos 138, letra a), y 156 del mismo Código, a saber, un tipo del 25 % para las cotizaciones a la seguridad social y del 10 % para las relativas al seguro de enfermedad.

20 Habida cuenta de los elementos que preceden, la liquidación determinó las correcciones financieras que debían efectuarse en concepto de impuesto sobre la renta y de las cotizaciones mencionadas en el apartado anterior de la presente sentencia en un importe total de 331 906 RON (aproximadamente 67 255 euros).

21 Mediante resolución de 18 de octubre de 2021, la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca desestimó la reclamación presentada por Nord Vest Pro contra la referida liquidación tributaria.

22 Esta sociedad interpuso recurso contra la resolución desestimatoria ante el Tribunalul Satu Mare (Tribunal de Distrito de Satu Mare, Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente.

23 Dicho órgano jurisdiccional señala que las autoridades tributarias adoptaron la liquidación tributaria sobre la base del artículo 60, punto 5, del Código Tributario, en relación con las Órdenes n.os 611/2019 y 2165/2019, de los que resulta que las ventajas controvertidas en el litigio principal no se conceden por los rendimientos salariales y asimilados percibidos por los trabajadores por cuenta ajena desplazados. Añade que esas correcciones financieras se hicieron necesarias como consecuencia de la adopción del Ordonanță de urgență a Guvernului nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene (Decreto-ley con carácter de urgencia n.º 114/2018, relativo a la adopción de determinadas medidas en materia de inversión pública y de determinadas medidas fiscales y presupuestarias, por el que se modifican y completan determinados actos legislativos y se prorrogan determinados plazos), de 28 de diciembre de 2018 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 1116 de 29 de diciembre de 2018), cuyo objetivo, como se desprende de su exposición de motivos, era en esencia apoyar la actividad del sector de la construcción en Rumanía mediante la concesión de determinadas ventajas a los empleados de dicho sector que ejercen sus actividades en el territorio nacional.

24 Según el órgano jurisdiccional remitente, al limitar el disfrute de esas ventajas a estos empleados, el legislador rumano dispensó un trato en materia tributaria más favorable a las empresas del sector de la construcción que operan en Rumanía que a las que operan en el territorio de otros Estados miembros. Pues bien, sostiene que tal planteamiento legislativo resulta contrario a uno de los principales objetivos de la Unión Europea, a saber, la creación de un mercado interior. En ese sentido, aduce que tal trato fiscal, al implicar que las empresas del sector de la construcción que ejercen sus actividades fuera del territorio rumano sufran una tributación más elevada que las que operan en el territorio nacional y, por consiguiente, se vean disuadidas de prestar servicios de construcción fuera de Rumanía, constituye en la práctica un obstáculo significativo para la realización de un mercado interior.

25 En tales circunstancias, el Tribunalul Satu Mare (Tribunal de Distrito de Satu Mare) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse [los artículos 26 TFUE y 56 TFUE y el artículo 20 de la Directiva 2006/123] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional según la cual el legislador rumano puede dar un trato fiscal diferente a las sociedades mercantiles rumanas en función de si desarrollan sus actividades en el territorio del Estado rumano o en el territorio de otros Estados [miembros de la Unión], de modo que la sociedad demandante que ha prestado servicios principalmente en el territorio de [la República de] Austria y de [la República Federal de] Alemania no disfruta de las exenciones fiscales de las que son beneficiarias otras sociedades del sector de la construcción que desarrollan su actividad en el territorio del Estado rumano?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

26 El Gobierno rumano sostiene que la petición de decisión prejudicial es inadmisible, pues considera que el órgano jurisdiccional remitente ha incumplido el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, al no haber precisado las razones que le llevaron a preguntarse sobre la interpretación de los artículos 26 TFUE y 56 TFUE y del artículo 20 de la Directiva 2006/123, ni los vínculos entre esas disposiciones y la normativa controvertida en el litigio principal ni las consecuencias que pretendía extraer, para la resolución del litigio principal, de la interpretación solicitada de las mencionadas disposiciones.

27 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que este respete escrupulosamente los requisitos relativos al contenido de la petición de decisión prejudicial expresamente mencionados en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento, que se suponen conocidos por el tribunal remitente (sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 68 y jurisprudencia citada). Además, esos requisitos se mencionan en las Recomendaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (DO 2019, C 380, p. 1).

28 De esta manera, es indispensable, como dispone el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento, que la petición de decisión prejudicial contenga la indicación de las razones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, así como de la relación que a su juicio existe entre dichas disposiciones y la normativa nacional aplicable en el litigio principal (sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 69 y jurisprudencia citada).

29 En el caso de autos, es preciso señalar que, en la medida en que la cuestión prejudicial se refiere al artículo 20 de la Directiva 2006/123, el órgano jurisdiccional remitente no ha proporcionado ninguna indicación en apoyo de la referencia a esa disposición, de modo que el Tribunal de Justicia no conoce las razones que llevaron a dicho órgano jurisdiccional a preguntarse sobre la interpretación de la citada disposición ni la relación que a su juicio existe entre esta y la normativa controvertida en el litigio principal, en contra de lo exigido por el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento. Por lo tanto, la cuestión prejudicial planteada es, en esta medida, inadmisible.

30 En cambio, por lo que respecta a los artículos 26 TFUE y 56 TFUE, el órgano jurisdiccional remitente estima que las empresas del sector de la construcción que ejercían sus actividades fuera del territorio rumano disfrutaban de un trato menos favorable que el que se dispensaba a las empresas que operaban en el territorio nacional y, por consiguiente, se veían disuadidas de prestar servicios de construcción fuera de Rumanía. En estas circunstancias, procede considerar que la resolución de remisión indica las razones que llevaron al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación de estas disposiciones, así como la relación que a su juicio existe, en el marco específico del litigio principal, entre dichas disposiciones y la normativa controvertida en el litigio principal. Por lo tanto, procede estimar que, en esa medida, la petición de decisión prejudicial es admisible, y se ha de responder a ella en cuanto al fondo.

Sobre la cuestión prejudicial

31 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 26 TFUE y 56 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que reserva las ventajas fiscales y sociales únicamente a los empleados de las empresas del sector de la construcción que ejercen sus actividades en el territorio de ese Estado miembro.

32 Con carácter preliminar, ha de señalarse, por una parte, que, en la medida en que la cuestión planteada se refiere al artículo 26 TFUE, esta disposición solo está destinada a aplicarse de manera autónoma en situaciones que se rijan por el Derecho de la Unión para las que el Tratado no prevea normas específicas. Pues bien, dado que dicha disposición establece que el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores en el que, en particular, la libre circulación de los trabajadores y la libre prestación de servicios estarán garantizadas de acuerdo con las disposiciones de los Tratados y que estas libertades han sido aplicadas mediante los artículos 45 TFUE y 56 TFUE, no procede interpretar el artículo 26 TFUE (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, apartados 55 y 56 y jurisprudencia citada, y de 16 de diciembre de 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, apartado 22).

33 Por otra parte, en lo que atañe a las dudas que alberga la Comisión Europea acerca de la compatibilidad de la normativa controvertida en el litigio principal con las normas en materia de ayudas de Estado, basta con señalar que, dado que, en el caso de autos, este aspecto planteado por la Comisión se sitúa fuera del objeto de la cuestión prejudicial, no procede pronunciarse al respecto.

34 En efecto, según reiterada jurisprudencia, incumbe únicamente al órgano jurisdiccional nacional definir el objeto de las cuestiones que se propone plantear al Tribunal de Justicia. Así pues, dado que la propia petición de decisión prejudicial no pone de manifiesto la necesidad de tal reformulación, el Tribunal de Justicia no puede examinar, a instancia de uno de los interesados a los que se hace referencia en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuestiones que no le hayan sido planteadas por el órgano jurisdiccional nacional. Si este último, a la luz de la evolución del litigio, estimara necesario obtener criterios complementarios de interpretación del Derecho de la Unión, le correspondería solicitarlos al Tribunal de Justicia (sentencia de 19 de diciembre de 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, apartado 37).

35 Por lo que concierne al artículo 56 TFUE, objeto de la cuestión planteada, la petición de decisión prejudicial no pone de manifiesto la necesidad de una reformulación. En efecto, esta petición versa sobre una situación en la que la sociedad de que se trata en el litigio principal no podía acogerse a las ventajas fiscales y sociales controvertidas en el litigio principal «por los empleados que prestan servicios en Alemania y en Austria».

36 A este respecto, procede recordar que una normativa nacional que regula el desplazamiento temporal de trabajadores que se envían a otro Estado miembro para realizar en él trabajos en el marco de una prestación de servicios de su empleador y que regresan a su país de origen después de haber concluido su misión, sin acceder en ningún momento al mercado de trabajo del Estado miembro de acogida, está comprendida en el ámbito de la libre prestación de servicios (sentencias de 27 de marzo de 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, apartado 15; de 9 de agosto de 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, apartado 21; de 25 de octubre de 2001, Finalarte y otros, C-49/98, C-50/98, C-52/98 a C-54/98 y C-68/98 a C-71/98, EU:C:2001:564, apartados 22 y 23, y de 3 de abril de 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, apartado 37).

37 De ello se deduce que la presente petición de decisión prejudicial debe analizarse únicamente a la luz del artículo 56 TFUE.

Sobre la existencia de una restricción a la libre prestación de servicios

38 Es preciso recordar, de entrada, que los Estados miembros deben ejercer sus competencias en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencia de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 41 y jurisprudencia citada).

39 Debe recordarse que el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas en un Estado miembro (sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 20 y jurisprudencia citada).

40 Constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (sentencia de 18 de octubre de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, apartado 22 y jurisprudencia citada).

41 En el presente asunto, de la resolución de remisión y de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, de conformidad con la normativa aplicable, las autoridades tributarias denegaron, por lo que respecta a los empleados de la sociedad demandante en el litigio principal, que habían sido desplazados al territorio de la República Federal de Alemania y de la República de Austria, las ventajas previstas en los artículos 60, punto 5, 138 *bis* y 154, apartado 1, letra r), del Código Tributario, que se conceden, en cambio, a los empleados que ejercen sus actividades en territorio rumano. Estas ventajas consisten, en primer término, en la exención del impuesto sobre la renta de dichos empleados; en segundo término, en la reducción de sus cotizaciones a la seguridad social, y, en tercer término, en la exención de sus cotizaciones al seguro de enfermedad.

42 Procede señalar que la normativa controvertida en el litigio principal se aplica de manera no discriminatoria a todas las empresas, tanto rumanas como extranjeras, del sector de la construcción, siempre que sus empleados ejerzan sus funciones en el territorio de Rumanía.

43 No obstante, tal normativa, que establece un régimen fiscal y social diferente en función de que los empleados de que se trate desempeñen sus tareas en el Estado miembro en cuestión o en otros Estados miembros, aunque sea indistintamente aplicable a las empresas del sector de la construcción tanto rumanas como extranjeras que operan en territorio rumano, puede, sin embargo, disuadir a las empresas rumanas de prestar servicios de construcción en otro Estado miembro mediante el desplazamiento de sus trabajadores al territorio de ese Estado miembro.

44 En efecto, tales medidas en favor de los empleados también pueden, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, reducir el coste de la mano de obra y conferir así una ventaja a las empresas, siempre que sus actividades se lleven a cabo en territorio rumano, haciendo menos atractiva la prestación de servicios en otro Estado miembro.

45 Para determinar si la normativa controvertida en el litigio principal puede considerarse, a pesar de su efecto restrictivo, compatible con la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 56 TFUE, procede examinar si la diferencia de trato que establece afecta a situaciones que no son objetivamente comparables, o si está justificada por una razón imperiosa de interés general (véase, por analogía, la sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 46 y jurisprudencia citada).

Sobre la existencia de situaciones objetivamente comparables

46 Para determinar si una situación transfronteriza es comparable a una situación interna del Estado miembro debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta última (sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 47 y jurisprudencia citada).

47 Además, únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva (sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 48 y jurisprudencia citada).

48 En el presente asunto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional, proceder a su interpretación para comprobar la eventual existencia de situaciones objetivamente comparables.

49 No obstante, es preciso señalar que, como alegó en esencia la Comisión en sus observaciones escritas, resulta que, habida cuenta del objeto y del contenido de la normativa controvertida en el litigio principal, las empresas constituidas en Rumanía que prestan servicios de construcción en ese Estado miembro y las empresas constituidas en Rumanía que prestan servicios de construcción desplazando a trabajadores a otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable, en la medida en que realizan las mismas actividades y están sujetas al régimen del Derecho rumano en lo que atañe a sus obligaciones relativas tanto al impuesto sobre la renta como a las cotizaciones al seguro de enfermedad y a la seguridad social.

50 Dicho esto, la dificultad para examinar si existe una diferencia objetiva entre la situación de las empresas del sector de la construcción cuyos empleados trabajan en territorio rumano y la de las empresas que prestan servicios de construcción en otros Estados miembros radica en que el órgano jurisdiccional remitente no expone en modo alguno el objetivo perseguido por las ventajas fiscales y sociales controvertidas en el litigio principal.

51 El órgano jurisdiccional remitente podría llegar a considerar que, como alega el Gobierno rumano, la normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene por objeto aumentar el salario neto de los empleados que operan en el sector de la construcción en Rumanía, con el fin de contribuir a la protección social de esos empleados y responder, de este modo, a las dificultades en cuanto a mano de obra que caracterizan a dicho sector, las cuales pueden poner en peligro la propia viabilidad de este.

52 A este respecto, si bien el citado Gobierno ha indicado que las estadísticas públicas demuestran que, aun disfrutando de las ventajas conferidas, los empleados en activo en Rumanía perciben salarios netamente inferiores a los salarios mínimos establecidos en otros Estados miembros, como la República Federal de Alemania y la República de Austria, procede señalar que esas estadísticas no excluyen que, en determinados casos, esos empleados puedan percibir los mismos salarios que los que realizan servicios de construcción en otros Estados miembros, puesto que, según las indicaciones que figuran en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, la exención del impuesto sobre la renta se aplica a los rendimientos mensuales brutos de hasta 30 000 RON.

53 En estas circunstancias, resulta que la diferencia de trato establecida por la normativa controvertida en el litigio principal no refleja una diferencia de situaciones objetiva, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la existencia de razones imperiosas de interés general

54 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, una restricción a la libre prestación de servicios solo puede admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE, está justificada por razones imperiosas de interés general y respeta el principio de proporcionalidad, lo que implica que su aplicación sea apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para su consecución (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de junio de 2019, Austria/Alemania, C-591/17, EU:C:2019:504, apartado 139 y jurisprudencia citada, y de 7 de septiembre de 2022, Cilevičs y otros, C-391/20, EU:C:2022:638, apartado 65 y jurisprudencia citada).

55 En el presente asunto, si bien el órgano jurisdiccional remitente no precisa el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el Gobierno rumano alega, en esencia, que dicha normativa está justificada por razones imperiosas de interés general relacionadas, en primer término, con la necesidad de garantizar la protección social de los empleados del sector de la construcción y unas condiciones de trabajo equitativas en el marco del mercado interior, reduciendo la diferencia salarial existente a escala de la Unión; a continuación, con el objetivo de luchar contra el trabajo encubierto y, al mismo tiempo, contra el fraude fiscal, y, por último, con los problemas específicos del sector rumano de la construcción provocados por la escasez de mano de obra a la que se enfrenta este sector debido a la migración alarmante al extranjero de los trabajadores cualificados en este ámbito por motivos salariales.

56 Por lo que respecta, en primer lugar, a la necesidad de garantizar la protección social de los empleados de dicho sector y unas condiciones de trabajo equitativas, procede recordar que entre las razones imperiosas de interés general reconocidas por el Tribunal de Justicia figuran tanto la protección de los trabajadores como el mantenimiento y la promoción del empleo como objetivos legítimos de política social (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, apartados 73 a 75 y jurisprudencia citada).

57 El Tribunal de Justicia también ha reconocido como razones imperiosas de interés general la lucha contra el fraude, en particular en el ámbito social, y la prevención de los abusos (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2019, Maksimovic y otros, C-64/18, C-140/18, C-146/18 y C-148/18, EU:C:2019:723, apartado 37 y jurisprudencia citada), así como la intención de evitar perturbaciones en el mercado laboral (sentencia de 14 de noviembre de 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche y otros, C-18/17, EU:C:2018:904, apartado 48 y jurisprudencia citada).

58 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que, dado que la Unión tiene una finalidad económica y social, deben sopesarse los derechos derivados de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales con los objetivos perseguidos por la política social, entre los que figuran, en particular, como se desprende del artículo 151 TFUE, párrafo primero, la mejora de las condiciones de vida y de trabajo y una protección social adecuada (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, apartado 77 y jurisprudencia citada).

59 En el caso de autos, la normativa controvertida en el litigio principal permite ciertamente, en principio, conferir a los empleados del sector de la construcción que trabajan en Rumanía un aumento del salario neto en proporción a los importes correspondientes a las ventajas fiscales y sociales controvertidas en el litigio principal. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si esta normativa 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 Unión 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.

60 En el supuesto de que deba considerarse que dicha normativa es apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido, es preciso además que la referida normativa no vaya más allá de lo necesario para la consecución de este objetivo.

61 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la lucha contra el trabajo encubierto y el fraude fiscal, es jurisprudencia reiterada que también constituyen razones imperiosas de interés general, que pueden justificar restricciones al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE, la lucha contra el trabajo encubierto (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de junio de 2006, Comisión/Francia, C-255/04, EU:C:2006:401, apartados 43, 46 y 52), la necesidad de garantizar una eficaz recaudación del impuesto (véanse, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2022, Airbnb Ireland y Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, apartado 63 y jurisprudencia citada) y la lucha contra el fraude fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2022, Pharmacie populaire — La Sauvegarde y Pharma Santé — Réseau Solidaris, C-52/21 y C-53/21, EU:C:2022:127, apartado 48 y jurisprudencia citada).

62 A este respecto, basta con señalar que la lucha contra el trabajo encubierto y el fraude fiscal no puede justificar que se prive exclusivamente a las empresas cuyos empleados efectúan sus prestaciones laborales en otro Estado miembro de las ventajas fiscales y sociales controvertidas en el litigio principal. En efecto, no cabe presumir que el ejercicio de la libre prestación de servicios da lugar a casos de fraude.

63 Por lo que concierne, en tercer lugar, a los problemas específicos del sector rumano de la construcción relacionados con la escasez de mano de obra debida a la migración al extranjero de trabajadores cualificados en este ámbito por razones salariales, es jurisprudencia reiterada que los

motivos de carácter meramente económico, como, en particular, el fomento de la economía nacional o el buen funcionamiento de esta, no pueden servir de justificación para obstáculos prohibidos por el Tratado (sentencia de 21 de diciembre de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, apartado 72 y jurisprudencia citada).

64 Dicho esto, como afirma, en esencia, la Abogada General en los puntos 45, 46 y 48 de sus conclusiones, consideraciones relacionadas con el objetivo de mitigar los riesgos sistémicos a los que se enfrenta un Estado miembro en un sector de indudable importancia para su desarrollo, como, en este caso, el sector de la construcción, con el fin de asegurar la viabilidad e incluso el porvenir de ese sector, se asemejan a razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE. Pues bien, la normativa nacional que confiere ventajas fiscales y sociales únicamente a las empresas cuyos empleados realizan sus prestaciones laborales en ese Estado miembro debe ser adecuada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo invocado y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo, extremo que deberá comprobar el órgano jurisdiccional remitente (véase, por analogía, la sentencia de 16 de diciembre de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 y C-479/19, EU:C:2021:1015, apartado 73).

65 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que reserva las ventajas fiscales y sociales únicamente a los empleados de las empresas del sector de la construcción que ejercen sus actividades en el territorio de ese Estado miembro y que se encuentran en una situación comparable a la de las empresas del sector de la construcción cuyos empleados son desplazados a otros Estados miembros, siempre que esa normativa nacional esté justificada por razones imperiosas de interés general y respete el principio de proporcionalidad, lo que implica que su aplicación sea apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Costas

66 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que reserva las ventajas fiscales y sociales únicamente a los empleados de las empresas del sector de la construcción que ejercen sus actividades en el territorio de ese Estado miembro y que se encuentran en una situación comparable a la de las empresas del sector de la construcción cuyos empleados son desplazados a otros Estados miembros, siempre que esa normativa nacional esté justificada por razones imperiosas de interés general y respete el principio de proporcionalidad, lo que implica que su aplicación sea apropiada para garantizar, de forma congruente y sistemática, la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Firmas