

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)**

de 19 de junio de 2014 (\*)

«Libre prestación de servicios — Empresa de trabajo temporal — Desplazamiento de trabajadores por una empresa establecida en otro Estado miembro — Restricción — Empresa que utiliza mano de obra — Retención en la fuente del impuesto sobre la renta de esos trabajadores — Obligación — Ingreso en la Hacienda Pública nacional — Obligación — Caso de trabajadores desplazados por una empresa de trabajo temporal nacional — Inexistencia de tales obligaciones»

En los asuntos acumulados C-53/13 y C-80/13,

que tiene por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Krajský soud v Ostravě (República Checa) y el Nejvyšší správní soud (República Checa), mediante resoluciones de 16 y 17 de enero de 2013, respectivamente, recibidas en el Tribunal de Justicia el 30 de enero y el 15 de febrero de 2013, en los procedimientos entre

**Strojírny Prostějov, a.s.** (asunto C-53/13),

**ACO Industries Tábor s.r.o.** (asunto C-80/13)

y

**Odvolací finanční ředitelství,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

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

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de diciembre de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de ACO Industries Tábor s.r.o., por el Sr. D. Hejzlar, advokát;
- en nombre de la Odvolací finanční ředitelství, por la Sra. E. Nedorostková, advokátka;
- en nombre de la República Checa, por los Sres. M. Smolek, T. Müller y J. Vlášil, en calidad de agentes;
- en nombre del Reino de Dinamarca, por las Sras. M. Søndahl y V. Pasternak Jørgensen, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y las Sras. M. Šimerdová y Z. Malá, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de febrero de 2014;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE y 56 TFUE.

2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de dos litigios entre, por una parte, Strojírny Prostřjov, a.s. (en lo sucesivo, «Strojírny Prostřjov») y ACO Industries Tábor s.r.o. (en lo sucesivo, «ACO Industries Tábor») y, por otra parte, la Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria competente en materia de recursos), en relación con el tratamiento tributario que se dio a esas dos empresas.

## **Marco jurídico**

### *Derecho checo*

3 El artículo 2 de la Ley n<sup>o</sup> 586/1992, del impuesto sobre la renta, en su versión modificada dispone:

«1. Los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas serán las personas físicas (en lo sucesivo, “sujetos pasivos”).

2. Los sujetos pasivos cuyo domicilio o residencia habitual se encuentre en la República Checa tributarán por las rentas procedentes de la República Checa y del extranjero.

3. Tributarán únicamente por las rentas procedentes de la República Checa (artículo 22) los sujetos pasivos que no estén incluidos en el apartado 2, o aquellos respecto de los cuales los tratados internacionales así lo dispongan. [...]

4. Se considerarán sujetos pasivos con residencia habitual en la República Checa aquellos que residan en su territorio al menos 183 días del año natural, ya sea de modo continuado o en diversos períodos; en dicho período de 183 días se computarán los días de estancia completos e incompletos. A efectos de la presente Ley, se entenderá por domicilio en el territorio de la República Checa aquel lugar donde el sujeto pasivo resida de manera estable de modo que pueda inferirse de su comportamiento que tiene la intención de residir permanentemente en dicho lugar.»

4 El artículo 6, apartado 2, de la referida Ley prevé:

«En lo sucesivo, se denominará “trabajador” al sujeto pasivo que obtenga sus rentas y emolumentos de una actividad por cuenta ajena, y “empresario” a la persona obligada a pagar dichas rentas. Se entenderá igualmente por “empresario” todo sujeto pasivo mencionado en el artículo 2, apartado 2, o en el artículo 17, apartado 3, para el cual los trabajadores por cuenta ajena realicen un trabajo siguiendo sus directrices, aunque las rentas de dicho trabajo se paguen, en virtud de un contrato, a través de una persona establecida o con residencia en el extranjero. Según lo previsto en otras disposiciones de la presente Ley, la renta así abonada se considerará

pagada por el sujeto pasivo mencionado en el artículo 2, apartado 2, o en el artículo 17, apartado 3. Si los pagos del empresario a una persona establecida o con residencia en el extranjero incluyen una comisión de intermediación, se considerará que las rentas del trabajador representan al menos el 60 % de la cuantía total.»

5 El artículo 22, apartado 1, letra b), de la antedicha Ley está redactado en los siguientes términos:

«En el caso de los sujetos pasivos mencionados en los artículos 2, apartado 3, y 17, apartado 4, se considerará que las rentas del trabajo realizado en la República Checa tienen su origen en la República Checa [...]»

6 El artículo 38c de la misma Ley establece:

«Con arreglo a los artículos 38d, 38e y 38h se considerarán igualmente obligados al pago del impuesto los sujetos pasivos mencionados en los artículos 2, apartado 3, y 17, apartado 4, que dispongan de un establecimiento permanente en la República Checa (artículo 22, apartado 2) o que empleen a sus trabajadores en territorio de la República Checa durante más de 183 días, salvo en los supuestos de prestación de servicios en el sentido del artículo 22, apartado 1, letra c) [...]. En el supuesto referido en el artículo 6, apartado 2, frases segunda y tercera, el sujeto pasivo mencionado en los artículos 2, apartado 3, y 17, apartado 4, no será considerado obligado al pago del impuesto.»

7 A tenor del artículo 38h, apartado 1, de dicha Ley:

«Las personas obligadas a realizar pagos a cuenta del impuesto calcularán el pago anticipado sobre las rentas del trabajo y los emolumentos (en lo sucesivo, «pago anticipado») en función de la base para el cálculo del pago anticipado. [...]»

#### *Convenio para evitar la doble imposición*

8 El artículo 14, apartado 1, del Convenio entre la República Checa y la República de Eslovaquia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (Comunicación del Ministerio de Asuntos Exteriores nº 100/2003, publicada en la Recopilación de Convenios internacionales) establece:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por un empleo sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo se desarrolla en el otro Estado contratante, las remuneraciones derivadas del mismo podrán tributar en ese otro Estado.»

9 El artículo 23, apartados 1 y 3, de dicho Convenio prevé:

«1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno o ambos de los Estados contratantes.

[...]

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el

otro Estado contratante no estarán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. [...]»

### **Litigios principales y cuestiones prejudiciales**

10 Los litigios principales atañen a dos empresas checas, Strojírny Prostřjov y ACO Industries Táb3r, que han utilizado los servicios de una empresa de trabajo temporal establecida en la Rep3blica de Eslovaquia, pero que opera en la Rep3blica Checa a trav3s de una sucursal inscrita en el Registro Mercantil checo. Esas dos empresas, en calidad de usuarias, utilizaron durante un per3odo de tiempo determinado como mano de obra a trabajadores empleados por la referida empresa de trabajo temporal.

#### *Asunto C-53/13*

11 La Finanční úřad v Prostřjov (Agencia Tributaria de Prostřjov), mediante decisi3n de 7 de marzo de 2011, exigi3 a Strojírny Prostřjov que ingresase en la Hacienda P3blica la retenci3n del impuesto sobre la renta adeudado por los trabajadores cuya mano de obra hab3a utilizado. A su entender, dado que, con arreglo al Derecho checo, la sucursal de una persona jur3dica extranjera no tiene capacidad de ser titular de derechos y obligaciones, deb3a considerarse que la empresa de colocaci3n era una agencia extranjera. Por consiguiente, a su juicio, el beneficiario checo de la mano de obra estaba obligado a retener el impuesto sobre la renta de los trabajadores y a ingresarlo en la Hacienda P3blica.

12 El recurso interpuesto contra esa decisi3n por Strojírny Prostřjov ante la Finanční úředitelství v Ostravě (Agencia Tributaria de Ostrava) fue desestimado por 3sta mediante decisi3n de 18 de agosto de 2011. Esta 3ltima decisi3n es actualmente objeto de un procedimiento contencioso-administrativo ante el Krajský soud v Ostravě (Tribunal Regional de Ostrava).

13 Este 3rgano jurisdiccional considera que la normativa checa lleva a cabo una discriminaci3n entre la situaci3n de una empresa checa que utiliza los servicios de un empresa de trabajo temporal nacional y la de una empresa checa que hace uso de un empresa de trabajo temporal establecida en otro Estado miembro. En efecto, s3lo en el segundo supuesto la empresa checa est3 obligada a efectuar la retenci3n en la fuente del impuesto sobre la renta adeudado por los trabajadores cuya mano de obra utiliza en virtud del contrato celebrado con la empresa de trabajo temporal, mientras que, en el primer supuesto, corresponde a la empresa de trabajo temporal, que emplea a esos trabajadores, efectuar la antedicha retenci3n. Pues bien, a juicio del Krajský soud v Ostravě, ello constituye una restricci3n a la libre prestaci3n de servicios y a la libre circulaci3n de trabajadores, dado que esa obligaci3n supone una serie de cargas, en particular, de car3cter administrativo, que s3lo recaen en las empresas que optan por una empresa de trabajo temporal no establecida en la Rep3blica Checa.

14 En estas circunstancias, el Krajský soud v Ostravě decidi3 suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuesti3n prejudicial:

«¿Se oponen los art3culos 56 [TFUE] y 57 [TFUE] a la aplicaci3n de una normativa nacional que, en el supuesto de que una empresa que suministra trabajadores (el suministrador) a otra empresa est3 domiciliada en el territorio de otro Estado miembro, impone a la empresa que se sirve de los trabajadores la obligaci3n de retener el impuesto sobre la renta en relaci3n con dichos trabajadores e ingresarlo en la Hacienda P3blica, mientras que si el suministrador est3 domiciliado en el territorio de la Rep3blica Checa dicha obligaci3n corresponde a 3ste?»

#### *Asunto C-80/13*

15 La Finanční úřad v Táboře (Agencia Tributaria de Tábor) llevó a cabo una inspección fiscal de ACO Industries Tábor, en la que detectó que, durante los años 2007 y 2008, no se había practicado ninguna retención a cuenta del impuesto sobre la renta de los trabajadores puestos a su disposición por N?Partner, empresa de trabajo temporal establecida en la República de Eslovaquia. Por ello, ordenó a ACO Industries Tábor que ingresase esa retención a cuenta. La base imponible establecida para el cálculo de la referida retención a cuenta era el 60 % de los importes facturados a ACO Industries Tábor por la sucursal checa de N?Partner.

16 ACO Industries Tábor interpuso ante la Finanční úředitelství v ?eských Bud?jovicích (Dirección Tributaria de ?eské Bud?jovice) un recurso contra la decisión de la Finanční úřad v Táboře, que fue desestimado mediante decisión de 13 de mayo de 2011. ACO Industries Tábor interpuso un recurso de apelación contra esta última decisión ante el Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (Tribunal de Apelación de ?eské Bud?jovice). Éste desestimó dicho recurso de apelación mediante sentencia de 31 de enero de 2012, que fue objeto de un recurso de casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso?Administrativo).

17 El Nejvyšší správní soud considera que la normativa checa, por una parte, podría disuadir a una empresa, como ACO Industries Tábor, de utilizar los servicios que ofrece una empresa de trabajo temporal establecida en un Estado miembro distinto de la República Checa, dado que, en ese caso, esa normativa no sólo impone la obligación de retención en la fuente, sino que prevé también, por lo que atañe al alcance de la tributación, una base imponible a tanto alzado que no tiene en cuenta el salario efectivo percibido por los trabajadores. Por otra parte, según el Nejvyšší správní soud, la referida normativa hace que para una empresa de trabajo temporal establecida fuera de la República Checa sea menos atractivo ofrecer servicios en ese Estado miembro con respecto a una empresa de trabajo temporal establecida en dicho Estado miembro. Asimismo, a su entender, el acceso al mercado de trabajo en la República Checa a través de empresas de trabajo temporal no nacionales resulta más difícil. Por esas razones, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la normativa en cuestión no constituye una restricción a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios y, con carácter accesorio, también a la libertad de circulación de los trabajadores.

18 Además, si bien excluye que esa restricción pueda estar justificada por razones de orden público, seguridad y salud públicas, el referido órgano jurisdiccional se pregunta si consideraciones relativas a la eficacia de los controles fiscales podrían justificar la antedicha restricción, dado que, en el caso de autos, el proveedor de servicios, a saber, la empresa de trabajo temporal eslovaca, dispone de una sucursal, establecida en la República Checa, a la que podría dirigirse la administración tributaria para recaudar el impuesto. En efecto, según el órgano jurisdiccional remitente, esa sucursal podría encargarse de efectuar la retención, como, por otra parte, hizo en el litigio principal la sucursal checa de N?Partner.

19 En cambio, por lo que respecta a la fijación de la base imponible mediante la aplicación de un porcentaje a tanto alzado del 60 % del importe facturado por la empresa de trabajo temporal eslovaca a la empresa usuaria, el órgano jurisdiccional remitente considera que esa ficción legal puede estar justificada por el interés en la eficacia de los controles fiscales. En efecto, a su entender, esa norma tiene como objetivo disuadir a las empresas de trabajo temporal extranjeras de facturar el importe debido por las empresas usuarias sin distinguir entre la parte de ese importe correspondiente al salario de los trabajadores —con respecto a la cual debe efectuarse una retención— y la correspondiente a la remuneración de esa empresa de trabajo temporal por el servicio prestado. Así pues, según el órgano jurisdiccional remitente, esa normativa sólo se aplicaría en caso de que la factura emitida por la empresa de trabajo temporal no residente no indicase el importe de la comisión de intermediación.

20 En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen los artículos 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] y 56 [TFUE] a una normativa conforme a la cual el empresario establecido en un Estado miembro está obligado a practicar una retención del impuesto sobre la renta de los trabajadores (ciudadanos de otro Estado miembro) cedidos temporalmente a dicho empresario por una empresa de trabajo temporal establecida en otro Estado miembro a través de una sucursal establecida en el primer Estado miembro?

2) ¿Se oponen los artículos 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] y 56 [TFUE] a disposiciones conforme a las cuales la base imponible de dichos trabajadores se fija en un porcentaje global de, al menos, el 60 % de la cantidad facturada por la empresa de trabajo temporal, en los supuestos en los que se incluye una comisión de intermediación en la cantidad facturada?

3) Si la respuesta a la primera o segunda cuestión fuera positiva, ¿es posible, en una situación como la del presente asunto, restringir dichas libertades fundamentales por razones de orden público, seguridad y salud públicas, o para la eficacia de los controles fiscales?»

21 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 20 de marzo de 2013 se ordenó acumular los asuntos C-53/13 y C-80/13 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

*Sobre la cuestión prejudicial en el asunto C-53/13 y sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera en el asunto C-80/13*

22 Mediante la cuestión prejudicial en el asunto C-53/13 y mediante las cuestiones prejudiciales primera y tercera en el asunto C-80/13, que procede examinar conjuntamente, los órganos jurisdiccionales remitentes preguntan, en esencia, si los artículos 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE o 57 TFUE se oponen a una normativa, como la controvertida en los litigios principales, en virtud de la cual las sociedades establecidas en un primer Estado miembro que utilizan trabajadores empleados y desplazados por empresas de trabajo temporal establecidas en un segundo Estado miembro, pero que operan en ese primer Estado a través de una sucursal, están obligadas a retener en la fuente y a abonar al primer Estado un pago anticipado del impuesto sobre la renta adeudado por los antedichos trabajadores, cuando la misma obligación no está prevista para las sociedades establecidas en el primer Estado que utilizan los servicios de empresas de trabajo temporal establecidas en ese mismo Estado.

Observaciones preliminares

23 Para responder a estas cuestiones, procede recordar, para empezar, que aunque, en el estado actual del Derecho de la Unión, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Unión, los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho de la Unión (véase la sentencia FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, EU:C:2006:630, apartado 30 y la jurisprudencia citada).

24 Asimismo, en cuanto al tema de si una legislación nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación previstas en los Tratados, de reiterada jurisprudencia se desprende que procede tomar en consideración el objeto de la legislación de que se trate (véanse, en particular, las sentencias Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, apartado 90, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, apartados 31 a 33).

25 En los casos de autos, la normativa checa impone a las empresas checas que desean utilizar los servicios de intermediación de una empresa de trabajo temporal no establecida en la República Checa un obligación de retención en la fuente del impuesto sobre la renta adeudado por los trabajadores desplazados en su beneficio por esa empresa de trabajo temporal, mientras que la misma obligación no está prevista para las empresas checas que desean utilizar los servicios de intermediación de una empresa de trabajo temporal establecida en la República Checa.

26 Pues bien, según jurisprudencia reiterada, el artículo 56 TFUE confiere derechos no sólo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios (véanse, en particular, las sentencias Luisi y Carbone, 286/82 y 26/83, EU:C:1984:35, apartado 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, apartado 32, y X, C?498/10, EU:C:2012:635, apartado 23).

27 Por consiguiente, la normativa de que se trata en los litigios principales está comprendida dentro de la libre prestación de servicios.

28 Es cierto que, tal como sostiene la Comisión Europea, una normativa de esas características puede afectar también a la libertad de establecimiento de las empresas de trabajo temporal que deseen prestar sus servicios en la República Checa manteniendo su sede en otro Estado miembro, en tanto en cuanto, en los casos de autos, las empresas de trabajo temporal en cuestión ejercían sus actividades en la República Checa a través de una sucursal.

29 Lo mismo sucede por lo que respecta a la libertad de circulación de los trabajadores, dado que la antedicha normativa atañe a modos de recaudación del impuesto sobre la renta que se imponen a las empresas checas a las que esos trabajadores fuesen desplazados en el marco de una relación contractual con las empresas de trabajo temporal que les empleaban, lo cual puede afectar indirectamente a sus posibilidades de ejercer su libertad de circulación.

30 Sin embargo, a pesar de los eventuales efectos restrictivos de la antedicha normativa sobre las libertades de establecimiento y de circulación de los trabajadores, tales efectos serían la consecuencia inevitable de un eventual obstáculo a la libre prestación de servicios que no justifican, en cualquier caso, un examen autónomo de la referida normativa en consideración a lo dispuesto en los artículos 45 TFUE y 49 TFUE (véanse, en este sentido, las sentencias Omega, C?36/02, EU:C:2004:614, apartado 27, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, apartado 33).

31 Finalmente, en estas circunstancias, tampoco procede llevar a cabo una interpretación del artículo 18 TFUE.

32 En efecto, esa disposición está destinada a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado FUE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación. Pues bien, el principio de no discriminación fue desarrollado, en el ámbito de la libre prestación de servicios, por los artículos 56 TFUE a 62 TFUE (véanse, por analogía, las sentencias *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, apartado 37, y *Schulz-Delzers y Schulz*, C-240/10, EU:C:2011:591, apartado 29).

33 Por tanto, procede examinar la normativa checa de la que se trata en los litigios principales a la luz del artículo 56 TFUE.

#### Sobre la restricción a la libre prestación de servicios

34 Para comprobar si la normativa de que se trata en los litigios principales respeta la libre prestación de servicios, debe recordarse que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 56 TFUE exige la supresión de cualquier restricción a esta libertad fundamental impuesta a causa de que quien los presta se encuentra establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se efectúa la prestación (véanse las sentencias *Comisión/Alemania*, 205/84, EU:C:1986:463, apartado 25; *Comisión/Italia*, EU:C:1991:78, apartado 15; *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, apartado 31, y X, EU:C:2012:635, apartado 21).

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

36 Asimismo, tal como se ha recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, el artículo 56 TFUE confiere derechos no sólo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios.

37 Pues bien, es preciso señalar que, en los casos de autos, la obligación de proceder a la retención de un anticipo del impuesto sobre la renta de los trabajadores cedidos por las empresas de trabajo temporal no establecidas en la República Checa y al pago de dicho anticipo al Estado checo se impone inevitablemente a los destinatarios de los servicios prestados por esas empresas de trabajo temporal e implica una carga administrativa adicional que no se exige a los destinatarios de los mismos servicios prestados por un prestador de servicios residente. Por consiguiente, tal obligación puede hacer que los servicios transfronterizos sean menos interesantes para dichos destinatarios que los servicios realizados por prestadores de servicios residentes y puede, por tanto, disuadir a los referidos destinatarios de recurrir a prestadores de servicios residentes en otros Estados miembros (véanse, en este sentido, las sentencias *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, EU:C:2006:630, apartado 33; *Comisión/Bélgica*, C-433/04, EU:C:2006:702, apartados 30 a 32, y X, EU:C:2012:635, apartado 28).

38 El Gobierno danés, apoyándose en la sentencia *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), apartados 49 a 51, alega que la situación de las empresas de trabajo temporal establecidas en la República checa es objetivamente diferente de la de las empresas de trabajo temporal establecidas fuera de dicho Estado miembro y que, por consiguiente, la restricción a la libre prestación de servicios de que se trata no es discriminatoria.

39 A este respecto, basta, sin embargo, señalar que el proveedor y el beneficiario de los

servicios son dos sujetos de Derecho distintos con sus respectivos intereses y ambos pueden invocar la libre prestación de servicios cuando sus derechos resulten conculcados (sentencia X, EU:C:2012:635, apartado 27).

40 En los casos de autos, la diferencia de trato establecida por la normativa de que se trata en los litigios principales afecta al derecho de los destinatarios de los servicios de optar libremente por servicios transfronterizos. Además, en la medida en que dichos destinatarios residen en la República Checa, aquéllos que deciden utilizar los servicios de empresas de trabajo temporal residentes se encuentran en una situación comparable a la de los que prefieren los servicios de una empresa de trabajo temporal no residente.

41 De lo anterior se desprende que una legislación como la controvertida en los litigios principales constituye una restricción a la libre prestación de servicios, prohibida, en principio, por el artículo 56 TFUE.

42 Esta conclusión no puede ser puesta en entredicho por la alegación del Gobierno checo según la cual los efectos de la normativa en cuestión son desdeñables, dado que, según reiterada jurisprudencia, incluso una restricción a una libertad fundamental de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por el Tratado (sentencias Comisión/Francia, C-34/98, EU:C:2000:84, apartado 49, y X, EU:C:2012:635, apartado 30).

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

43 Por lo que respecta a la posibilidad de justificar tal restricción, ninguno de los interesados que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia ni los órganos jurisdiccionales remitentes consideran que dicha restricción pueda estar justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas.

44 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sin embargo, una normativa nacional adoptada en un ámbito que no haya sido objeto de armonización a nivel de la Unión y que se aplique indistintamente a cualquier persona o empresa que ejerza una actividad en el territorio del Estado miembro de que se trate puede estar justificada, pese a su efecto restrictivo de la libre prestación de servicios, si responde a razones imperiosas de interés general y siempre que dicho interés no quede salvaguardado por las normas a las que está sujeto el prestador en el Estado miembro en el que esté establecido y que la referida normativa sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en particular, las sentencias Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, apartado 15, y Comisión/Bélgica, EU:C:2006:702, apartado 33).

45 Pues bien, tanto el Nejvyšší správní soud en su petición de decisión prejudicial como el Gobierno checo en la vista han considerado, en esencia, que la normativa checa de que se trata en los litigios principales está justificada por la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto sobre la renta. A este respecto, dicho Gobierno ha alegado, en particular, que la retención en la fuente constituye una manera muy eficaz de recaudar el impuesto, ya que permite a la administración tributaria tener conocimiento sin dilación de información pertinente relativa al deudor del impuesto.

46 A este respecto, debe señalarse que el Tribunal de Justicia ya ha admitido que la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto sobre la renta puede constituir una razón imperiosa de interés general susceptible de justificar una restricción a la libre prestación de servicios (sentencias FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, apartado 35, y X, EU:C:2012:635, apartado 39).

47 En particular, el Tribunal de Justicia ha precisado incluso que la retención en la fuente constituye un medio legítimo y adecuado para asegurar la sujeción fiscal de las rentas de una persona establecida fuera del Estado de imposición, y evitar que las rentas de que se trata eludan el impuesto tanto en el Estado de residencia como en el Estado en el que se prestan los servicios (sentencias FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, apartado 36, y X, EU:C:2012:635, apartado 39).

48 Sin embargo, tanto en la sentencia FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) como en la sentencia X (EU:C:2012:635), esa solución se basaba en el hecho de que los prestadores de servicios de que se trataba en los asuntos sobre los que recayeron dichas sentencias suministraban servicios ocasionales en un Estado miembro que no era aquel en el que estaban domiciliados y en el que permanecían poco tiempo (véase, en particular, la sentencia X, EU:C:2012:635, apartado 42).

49 Como ha señalado el Abogado General en el punto 70 de sus conclusiones, debe señalarse que, en los casos de autos, no puede sostenerse que las empresas de trabajo temporal de que se trata prestasen sus servicios en la República Checa únicamente con carácter ocasional, dado que actuaron a través de una sucursal registrada en el Registro Mercantil de la República Checa.

50 En estas circunstancias, aunque, como precisa el Gobierno checo, una sucursal no tenga, conforme al Derecho checo, personalidad jurídica y no pueda, por tanto, estar obligada a abonar impuestos según el Derecho checo, no es menos cierto que tal sucursal garantiza una presencia física del prestador de servicios en el territorio del Estado miembro de acogida y lleva a cabo determinados trámites administrativos por cuenta de la empresa de trabajo temporal de que se trate, como, por ejemplo, la firma de contratos.

51 A este respecto, no sólo no puede excluirse que las autoridades checas recaudasen el impuesto adeudado a través de dicha sucursal y que, por tanto, ésta llevase a cabo la retención controvertida, sino que, asimismo, de los autos del asunto C-80/13 se desprende que, de hecho, los anticipos descontados de los salarios de los empleados de que se trataba fueron efectivamente abonados por la sucursal de la empresa de trabajo temporal eslovaca.

52 Además, la imposición a los destinatarios de los servicios residentes, en vez de a la sucursal checa de las empresas de trabajo temporales residentes en otros Estados miembros, de la carga administrativa que conlleva la retención del impuesto sobre la renta adeudado por los trabajadores desplazados no parece que resulte más simple o más eficaz ni desde el punto de vista de los prestadores de servicios ni desde el punto de vista de la administración checa. En efecto, dado que la sucursal de la empresa de trabajo temporal que es la empleadora de los trabajadores dispone más fácilmente de la información necesaria relativa a las rentas de dichos trabajadores, la carga administrativa que conlleva la operación de retención resultará menos gravosa a dicha sucursal que a los destinatarios de los servicios.

53 De lo anterior se desprende que, en estas circunstancias, la normativa nacional controvertida en los litigios principales no es adecuada para garantizar el cobro del impuesto sobre la renta.

54 La Odvolací finanční editelství añade que esta normativa puede, no obstante, estar justificada por la necesidad de prevenir el fraude y la evasión fiscal. Asimismo, según el Gobierno checo, los mecanismos de cooperación administrativa en materia fiscal no son suficientemente eficaces para prevenir eventuales evasiones fiscales. En efecto, a su entender, la práctica de las autoridades tributarias demuestra la existencia de numerosos fraudes y evasiones fiscales con ocasión del alquiler internacional de mano de obra.

55 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que la lucha contra el fraude fiscal y la eficacia de los controles fiscales pueden invocarse para justificar restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse las sentencias Baxter y otros, C-254/97, EU:C:1999:368, apartado 18, y Comisión/Bélgica, EU:C:2006:702, apartado 35).

56 Sin embargo, el Tribunal de Justicia también ha precisado que una presunción general de evasión o de fraude fiscales basada en el hecho de que un prestador de servicios está establecido en otro Estado miembro no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, apartado 61; Comisión/Bélgica, EU:C:2006:702, apartado 35, y Comisión/España, C-153/08, EU:C:2009:618, apartado 39).

57 Pues bien, por una parte, las alegaciones de la República Checa sobre la existencia de numerosos fraudes y evasiones con ocasión del alquiler internacional de mano de obra han sido muy vagas, en particular, por lo que atañe a la situación específica de las empresas de trabajo temporal establecidas en otros Estados miembros que disponen de una sucursal registrada en la República Checa.

58 Por otra parte, el hecho de que la sucursal de que se trata en el asunto C-80/13 se haya encargado de operaciones administrativas que permitían llevar a cabo y abonar la retención controvertida en el litigio principal pone en entredicho el fundamento de tal presunción general.

59 En estas circunstancias, la aplicación de la retención controvertida en los litigios principales no puede justificarse por la necesidad de prevenir los fraudes y evasiones fiscales.

60 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada en el asunto C-53/13 y a las cuestiones prejudiciales primera y tercera planteadas en el asunto C-80/13 que el artículo 56 TFUE se opone a una normativa, como la controvertida en los litigios principales, en virtud de la cual las sociedades establecidas en un primer Estado miembro que utilizan trabajadores empleados y desplazados por empresas de trabajo temporal establecidas en un segundo Estado miembro, pero que operan en el primer Estado a través de una sucursal, están obligadas a retener en la fuente y a abonar al primer Estado un pago anticipado del impuesto sobre la renta adeudado por los antedichos trabajadores, cuando la misma obligación no está prevista para las sociedades establecidas en el primer Estado que utilizan los servicios de empresas de trabajo temporal establecidas en ese mismo Estado.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-80/13*

61 Mediante su segunda cuestión prejudicial en el asunto C-80/13, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 56 TFUE se opone a una normativa, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, cuando la cantidad facturada por la empresa de trabajo temporal residente en otro Estado miembro comprende tanto el salario de los trabajadores como la comisión de intermediación, la base imponible para el cálculo de la referida retención se fija en un porcentaje de, al menos, el 60 % de esa cantidad, sin que el obligado

tributario tenga la posibilidad de demostrar que el salario efectivamente percibido por los trabajadores es inferior al 60 % dicha cantidad.

62 Es preciso señalar que, en la medida en que los modos de cálculo de la retención en cuestión están estrechamente ligados a la obligación de efectuar esa retención y, tal como se desprende de la resolución de remisión en el asunto C-80/13, sólo han de aplicarse cuando el destinatario de los servicios en cuestión está obligado a efectuar tal retención, habida cuenta de la respuesta dada a la cuestión prejudicial en el asunto C-53/13 y a las cuestiones prejudiciales primera y tercera en el asunto C-80/13, no procede responder a esta cuestión.

### **Costas**

63 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a éstos resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

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

**El artículo 56 TFUE se opone a una normativa, como la controvertida en los litigios principales, en virtud de la cual las sociedades establecidas en un primer Estado miembro que utilizan trabajadores empleados y desplazados por empresas de trabajo temporal establecidas en un segundo Estado miembro, pero que operan en el primer Estado a través de una sucursal, están obligadas a retener en la fuente y a abonar al primer Estado un pago anticipado del impuesto sobre la renta adeudado por los antedichos trabajadores, cuando la misma obligación no está prevista para las sociedades establecidas en el primer Estado que utilizan los servicios de empresas de trabajo temporal establecidas en ese mismo Estado.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: checo.