Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

26 settembre 2024*

«Rinvio pregiudiziale – Articolo 56 TFUE – Libera prestazione dei servizi – Settore edile – Distacco dei lavoratori – Agevolazioni fiscali e sociali concesse ai dipendenti e alle imprese edili – Esenzione dall'imposta sul reddito – Esenzione dai contributi per l'assicurazione sanitaria – Riduzione dei contributi previdenziali – Normativa nazionale che riserva il beneficio di tali agevolazioni alle sole prestazioni edili svolte sul territorio nazionale – Normativa intesa a mantenere la manodopera nel territorio nazionale e ad evitare il lavoro dissimulato per motivi salariali – Comparabilità delle situazioni – Motivi imperativi di interesse generale – Tutela sociale dei lavoratori – Lotta alla frode fiscale – Proporzionalità»

Nella causa C-387/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunalul Satu Mare (Tribunale superiore di Satu Mare, Romania), con decisione del 2 giugno 2022, pervenuta in cancelleria il 10 giugno 2022, nel procedimento

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

contro

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, T. von Danwitz, P.G. Xuereb (relatore), A. Kumin e I. Ziemele, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: R. Şereş, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 6 luglio 2023,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo rumeno, da M. Chicu, E. Gane e A. Wellman, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il rumeno.

– per la Commissione europea, da T. Isacu de Groot e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 9 novembre 2023,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 26 e 56 TFUE e dell'articolo 20 della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 dicembre 2006, relativa ai servizi nel mercato interno (GU 2006, L 376, pag. 36).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da un lato, la Nord Vest Pro Sani Pro SRL (in prosieguo: la «Nord Vest Pro») e, dall'altro, l'Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Satu Mare, Romania) e la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, Romania) (in prosieguo, congiuntamente: le «autorità tributarie») in merito al rifiuto di tali autorità di riconoscere ai dipendenti del settore edile che svolgono le loro attività in altri Stati membri il beneficio di agevolazioni fiscali e sociali di cui godono i dipendenti di questo stesso settore che lavorano nel territorio rumeno.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/123

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2006/123, quest'ultima non si applica al settore fiscale.

4 L'articolo 20 di tale direttiva, intitolato «Non discriminazione», così dispone:

«1. Gli Stati membri provvedono affinché al destinatario non vengano imposti requisiti discriminatori fondati sulla sua nazionalità o sul suo luogo di residenza.

2. Gli Stati membri provvedono affinché le condizioni generali di accesso a un servizio che il prestatore mette a disposizione del grande pubblico non contengano condizioni discriminatorie basate sulla nazionalità o sul luogo di residenza del destinatario, ferma restando la possibilità di prevedere condizioni d'accesso differenti allorché queste sono direttamente giustificate da criteri oggettivi».

Direttiva 96/71/CE

5 L'articolo 1 della direttiva 96/71/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 dicembre 1996, relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi (GU 1997, L 18, pag. 1), intitolato «Campo d'applicazione», prevede quanto segue:

«1. La presente direttiva si applica alle imprese stabilite in uno Stato membro che, nel quadro di una prestazione di servizi transnazionale, distacchino lavoratori, a norma del paragrafo 3, nel territorio di uno Stato membro.

(...)

3. La presente direttiva si applica nella misura in cui le imprese di cui al paragrafo 1 adottino una delle misure transnazionali seguenti:

a) distacchino un lavoratore, per conto proprio e sotto la loro direzione, nel territorio di uno Stato membro, nell'ambito di un contratto concluso tra l'impresa che lo invia e il destinatario della prestazione di servizi che opera in tale Stato membro, purché durante il periodo di distacco esista un rapporto di lavoro tra il lavoratore e l'impresa che lo invia;

(...)».

Regolamento n. 883/2004

6 L'articolo 12 del regolamento (CE) n. 883/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale (GU 2004, L 166, pag. 1, e rettifica in GU 2004, L 200, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 465/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 maggio 2012 (GU 2012, L 149, pag. 4) (in prosieguo: il «regolamento n. 883/2004»), enuncia, al paragrafo 1, quanto segue:

«La persona che esercita un'attività subordinata in uno Stato membro per conto di un datore di lavoro che vi esercita abitualmente le sue attività ed è da questo distaccata, per svolgervi un lavoro per suo conto, in un altro Stato membro rimane soggetta alla legislazione del primo Stato membro a condizione che la durata prevedibile di tale lavoro non superi i ventiquattro mesi e che essa non sia inviata in sostituzione di un'altra persona distaccata».

Diritto rumeno

Codice tributario

7 La Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015, che promulga il codice tributario), dell'8 settembre 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 688 del 10 settembre 2015), come successivamente modificata e integrata (in prosieguo: il «codice tributario»), prevede all'articolo 60 quanto segue:

«Sono esenti dall'imposta sul reddito i seguenti soggetti passivi:

(...)

5. persone fisiche, in relazione ai redditi da lavoro dipendente e assimilati di cui all'articolo 76, paragrafi da 1 a 3, nel periodo dal 1º gennaio 2019 al 31 dicembre 2028 compreso, per le quali siano cumulativamente soddisfatte le seguenti condizioni:

a) i datori di lavoro svolgono nel settore edile, inter alia, le seguenti attività:

(...)

b) i datori di lavoro realizzano un fatturato pari ad almeno l'80% del fatturato totale con le attività di cui alla lettera a) e altre attività specifiche del settore edile. (...)

c) il reddito mensile lordo risultante dai redditi da lavoro dipendente di cui all'articolo 76, paragrafi da 1 a 3, e da redditi assimilati realizzati dalle persone fisiche alle quali si applica l'esenzione sono calcolati sulla base di una retribuzione lavorativa lorda per otto ore lavorative/giorno di almeno 3 000 [lei rumeni (RON) (circa EUR 610)] mensili. L'esenzione si applica ai redditi mensili lordi fino a un massimo di RON 30 000 [circa EUR 6 100] risultanti dai redditi da lavoro dipendente di cui all'articolo 76, paragrafi da 1 a 3, e da redditi assimilati realizzati dalle persone fisiche. La parte del reddito mensile lordo che supera i RON 30 000 non beneficia di agevolazioni fiscali;

(...)».

8 Secondo l'articolo 78 del codice tributario:

«1) I beneficiari di redditi da lavoro sono soggetti a un'imposta mensile finale calcolata e ritenuta alla fonte dai pagatori di tali redditi.

2) L'imposta mensile prevista al paragrafo 1 è determinata come segue:

a) nel luogo di assegnazione, con l'applicazione di un'aliquota del 10% alla base di calcolo corrispondente alla differenza tra il reddito netto da lavoro dipendente, calcolato deducendo dal reddito lordo i contributi sociali obbligatori per un mese, dovuti in base alla legge rumena o agli strumenti giuridici internazionali di cui la Romania è parte, nonché l'eventuale contributo individuale al bilancio dello Stato dovuto in base alla legge, e i seguenti elementi:
   i) la deduzione personale concessa per il mese in questione;
   ii) il contributo sindacale versato nel mese in questione, in conformità alla legge;
   (iii) i contributi ai fondi pensione (...);
   iv) i premi dell'assicurazione sanitaria integrativa e i servizi medici forniti in abbonamento, il cui costo è a carico dei dipendenti (...);

(...)».

9 Ai sensi dell'articolo 80, paragrafo 1, di detto codice:

«I pagatori di stipendi e redditi assimilati sono tenuti a calcolare e ritenere l'imposta sul reddito per ogni mese alla data del pagamento di tali redditi e a versarla all'erario dello Stato entro il giorno 25 del mese successivo a quello per il quale tali redditi sono versati».

10 Conformemente all'articolo 138, lettera a), di detto codice:

«Le aliquote dei contributi previdenziali sono le seguenti:

25% per le persone fisiche che hanno lo status di lavoratore subordinato o che sono tenute al versamento dei contributi previdenziali a norma della presente legge».

11 L'articolo 138 *bis* del medesimo codice enuncia, al paragrafo 1, quanto segue:

«Nel periodo compreso tra il 1º gennaio 2019 e il 31 dicembre 2028 inclusi, per le persone fisiche che percepiscono redditi da lavoro subordinato e assimilati in base a contratti di lavoro stipulati con datori di lavoro che esercitano attività nel settore edile e che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 60, punto 5, l'aliquota dei contributi previdenziali di cui all'articolo 138, lettera a), è ridotta di 3,75 punti percentuali».

12 L'articolo 139 del codice tributario, al suo paragrafo 1, lettera a), prevede quanto segue:

«Per le persone fisiche che percepiscono redditi da lavoro dipendente o assimilati, la base mensile di calcolo del contributo previdenziale è il reddito lordo delle retribuzioni e dei redditi assimilati, percepito sul territorio nazionale e all'estero, conformemente alle disposizioni della legislazione europea applicabile in materia previdenziale, nonché gli accordi relativi ai sistemi previdenziali di cui la Romania è parte, e comprende:

a) il reddito da salari e stipendi, in denaro e/o in natura, ottenuto in base a un contratto di lavoro, a un rapporto di lavoro o a uno statuto speciale previsto dalla legge. (...)».

13 Secondo l'articolo 146, paragrafo 1, del medesimo codice:

«Le persone fisiche e giuridiche che hanno la qualità di datore di lavoro o assimilate sono tenute a calcolare e a ritenere alla fonte i contributi previdenziali dovuti dalle persone fisiche che percepiscono redditi da lavoro dipendente o assimilati. Le istituzioni di cui all'articolo 136, lettere da d) a f), e le persone fisiche e giuridiche che sono datori di lavoro, o assimilate, sono tenute a calcolare i contributi previdenziali di cui sono responsabili per legge, a seconda dei casi».

14 Ai sensi dell'articolo 154, paragrafo 1, lettera r), di detto codice:

«Le seguenti categorie di persone fisiche sono esentate dal pagamento dei contributi all'assicurazione sanitaria:

(...)

r) persone fisiche per redditi da lavoro dipendente e redditi assimilati, sulla base di contratti di lavoro stipulati con datori di lavoro che operano nel settore edile e che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 60, punto 5, nel periodo compreso tra il 1º gennaio 2019 e il 31 dicembre 2028 inclusi».

15 Ai sensi dell'articolo 156 dello stesso codice:

«L'aliquota dei contributi all'assicurazione sanitaria dovuti dalle persone fisiche che hanno la qualità di lavoratori dipendenti o che sono obbligate a pagare contributi all'assicurazione sanitaria ai sensi della presente legge è fissata al 10%».

16 L'articolo 168 del codice tributario dispone, al paragrafo 1, quanto segue:

«Le persone fisiche e giuridiche che hanno la qualità di datore di lavoro o assimilate sono tenute a calcolare e a ritenere alla fonte i contributi all'assicurazione sanitaria dovuti dalle persone fisiche che percepiscono redditi da lavoro dipendente o assimilati».

Il decreto n. 611/2019 e il decreto n. 2165/2019

17 L'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» (decreto n. 611/138/127/2019, per l'approvazione del modello, del contenuto, delle modalità di trasmissione e della gestione della «dichiarazione sugli obblighi di pagamento dei contributi previdenziali, dell'imposta sul reddito e sul registro nominativo delle persone assicurate»), del 31 gennaio e del 1º febbraio 2019 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 123 del 15 febbraio 2019; in prosieguo: il «decreto n. 611/2019»), e l'Ordinul n. 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» (decreto n. 2165/837/743/2019, per l'approvazione del modello, del contenuto, delle modalità di trasmissione e della gestione del modulo 112 «dichiarazione sugli obblighi di pagamento dei contributi previdenziali, dell'imposta sul reddito e sul registro nominativo delle persone assicurate»), del 10, 15 e 17 maggio 2019 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 404 del 23 maggio 2019; in prosieguo: il «decreto n. 2165/2019»), prevedono, nel loro allegato 6, ottavo comma, quanto segue:

«Le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 60, punto 5, all'articolo 138 *bis*, all'articolo 154, paragrafo 1, lettera r), e all'articolo 220 *quater*, paragrafo 2, del codice tributario non sono concesse per i redditi da lavoro dipendente e assimilati realizzati da dipendenti distaccati».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

18 La Nord Vest Pro è una società di diritto rumeno, che opera nel settore delle costruzioni. Nell'ambito delle sue attività, essa fornisce, in particolare, prestazioni di servizi in Germania e in Austria, sotto forma di distacco dei lavoratori, al fine di effettuare lavori edili nel territorio di questi due Stati membri.

19 Le autorità tributarie effettuavano un controllo presso tale società, a seguito del quale il 10 maggio 2021 veniva emesso un avviso di accertamento. Secondo tali autorità, detta società aveva erroneamente ritenuto che i suoi dipendenti che effettuavano lavori edili in Germania e in Austria beneficiassero dell'esenzione prevista all'articolo 60, punto 5, del codice tributario, riguardante l'imposta sul reddito. Secondo dette autorità, in forza dell'articolo 78, paragrafo 2, lettera a), di tale codice, l'aliquota applicabile per tali dipendenti era pari al 10% del reddito. Le medesime autorità hanno altresì considerato che la Nord Vest Pro aveva erroneamente ritenuto che la riduzione dell'aliquota dei contributi previdenziali e l'esenzione dal pagamento dei contributi all'assicurazione sanitaria, quali previste, rispettivamente, all'articolo 138 *bis* e all'articolo 154, paragrafo 1, lettera r), di detto codice, fossero applicabili ai dipendenti distaccati all'estero, mentre, per questo tipo di dipendenti, le aliquote applicabili erano quelle previste all'articolo 138, lettera a), e all'articolo 156 del medesimo codice, vale a dire un'aliquota del 25% per i contributi previdenziali e del 10% per quelli relativi all'assicurazione sanitaria.

20 Alla luce degli elementi che precedono, l'avviso di accertamento ha stabilito le rettifiche finanziarie che occorreva effettuare a titolo dell'imposta sul reddito e dei contributi menzionati al punto precedente della presente sentenza, per l'importo totale di RON 331 906 (circa EUR 67 255).

21 Il reclamo presentato dalla Nord Vest Pro avverso tale avviso d'accertamento è stato respinto dalla direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, con decisione del 18 ottobre 2021.

22 Contro tale decisione di rigetto detta società ha proposto ricorso dinanzi al Tribunalul Satu Mare (Tribunale superiore di Satu Mare), giudice del rinvio.

23 Tale giudice rileva che l'avviso di accertamento è stato adottato dalle autorità tributarie sulla base dell'articolo 60, punto 5, del codice tributario, in combinato disposto con i decreti nn. 611/2019 e 2165/2019, da cui risulta che le agevolazioni di cui trattasi nel procedimento principale non sono concesse per i redditi da lavoro dipendente e assimilati percepiti dai dipendenti distaccati. Inoltre, esso rileva che le rettifiche finanziarie sono state rese necessarie a seguito dell'adozione dell'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 d'urgenza del governo n. 114/2018, relativo all'adozione di talune misure nel settore dell'investimento pubblico e di talune misure tributarie e di bilancio, che modifica e integra alcuni atti legislativi, e proroga alcuni termini), del 28 dicembre 2018 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n. 1116 del 29 dicembre 2018), il cui scopo, come risulterebbe dalla sua motivazione, sarebbe, in sostanza, quello di sostenere l'attività del settore edile in Romania mediante la concessione di alcune agevolazioni ai dipendenti di tale settore che svolgono le loro attività sul territorio nazionale.

24 Secondo detto giudice, limitando il beneficio di dette agevolazioni a tali dipendenti, il legislatore rumeno avrebbe riservato un trattamento fiscale più favorevole alle imprese del settore edile operanti in Romania rispetto a quelle operanti nel territorio di altri Stati membri. Orbene, un siffatto approccio normativo sarebbe in contrasto con uno degli obiettivi principali dell'Unione europea, vale a dire la realizzazione di un mercato interno. Infatti, un siffatto trattamento fiscale, comportando che le imprese del settore edile che esercitano le loro attività al di fuori del territorio rumeno siano tassate più di quelle operanti nel territorio nazionale e siano, di conseguenza, scoraggiate dal fornire prestazioni edili al di fuori della Romania, costituirebbe in pratica un grave ostacolo al completamento del mercato interno.

25 In tale contesto, il Tribunalul Satu Mare (Tribunale superiore di Satu Mare) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli [26 e 56 TFUE e l'articolo 20 della direttiva 2006/123] debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in virtù della quale il legislatore rumeno tratta in modo diverso, dal punto di vista fiscale, le società commerciali rumene che svolgono attività lucrative nel territorio dello Stato rumeno rispetto a quelle che le svolgono nel territorio di altri Stati membri dell'Unione, cosicché la ricorrente, la quale ha prestato servizi principalmente nel territorio [della Repubblica d']Austria e della [Repubblica federale di] Germania, non beneficia delle esenzioni fiscali di cui godono altre società del settore edile che esercitano la propria attività nel territorio dello Stato rumeno».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

26 Il governo rumeno ritiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale sia irricevibile in quanto il giudice del rinvio avrebbe violato l'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura della Corte per non aver precisato le ragioni che l'hanno indotto a interrogarsi sull'interpretazione degli articoli 26 e 56 TFUE e dell'articolo 20 della direttiva 2006/123, né i collegamenti tra tali disposizioni e la normativa controversa nel procedimento principale e le conseguenze che egli intendeva trarre, ai fini della soluzione della controversia oggetto del procedimento principale, dall'interpretazione auspicata di dette disposizioni.

27 A tal proposito, occorre rammentare che, secondo una costante giurisprudenza, nell'ambito della cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, la necessità di pervenire a un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile per il giudice nazionale impone che quest'ultimo rispetti scrupolosamente i requisiti relativi al contenuto di una domanda di pronuncia pregiudiziale e indicati in maniera esplicita all'articolo 94 del regolamento di procedura, i quali si presumono noti al giudice del rinvio (sentenza del 6 ottobre 2021, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punto 68 e giurisprudenza citata). Tali requisiti sono inoltre richiamati nelle raccomandazioni della Corte di giustizia dell'Unione europea all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale (GU 2019, C 380, pag. 1).

28 Pertanto, è indispensabile, come enunciato all'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura, che la decisione di rinvio contenga l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione o sulla validità di determinate disposizioni del diritto dell'Unione, nonché il collegamento che esso stabilisce tra dette disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (sentenza del 6 ottobre 2021, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punto 69 e giurisprudenza citata).

29 Nel caso di specie, è giocoforza constatare che, nella parte in cui la questione pregiudiziale riguarda l'articolo 20 della direttiva 2006/123, il giudice del rinvio non ha fornito alcuna indicazione a sostegno della menzione di tale disposizione, cosicché la Corte non conosce i motivi che hanno indotto tale giudice a interrogarsi sull'interpretazione di detta disposizione, né il collegamento che esso stabilisce tra quest'ultima e la normativa di cui trattasi nel procedimento principale, contrariamente ai requisiti stabiliti all'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura. Pertanto, la questione sollevata è, al riguardo, irricevibile.

30 Per contro, per quanto riguarda gli articoli 26 e 56 TFUE, il giudice del rinvio ritiene che le imprese del settore edile che esercitavano le loro attività al di fuori del territorio rumeno beneficiassero di un trattamento meno favorevole di quello riservato alle imprese operanti sul territorio nazionale e fossero, di conseguenza, scoraggiate dal fornire prestazioni edili al di fuori della Romania. In tali circostanze, si deve ritenere che la decisione di rinvio contenga l'illustrazione dei motivi che hanno indotto il giudice del rinvio a interrogarsi sull'interpretazione di tali disposizioni e il collegamento che esso stabilisce, nell'ambito specifico del procedimento principale, tra dette disposizioni e la normativa di cui trattasi nel procedimento principale. Occorre quindi considerare la domanda di pronuncia pregiudiziale, entro tali limiti, ricevibile e rispondervi nel merito.

Sulla questione pregiudiziale

31 Con la sua domanda, il giudice nazionale chiede, in sostanza, se gli articoli 26 e 56 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa di uno Stato membro che riserva il beneficio di agevolazioni fiscali e sociali ai soli dipendenti delle imprese del settore edile che svolgono le loro attività nel territorio di tale Stato membro.

32 In via preliminare, occorre rilevare, da un lato, che, nei limiti in cui la questione sollevata si riferisce all'articolo 26 TFUE, tale disposizione è destinata ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche. Orbene, dal momento che detta disposizione prevede che il mercato interno comporti uno spazio senza frontiere interne nel quale, in particolare, sono garantite la libera circolazione dei lavoratori e la libera prestazione dei servizi secondo le disposizioni dei Trattati e che tali libertà sono state attuate dagli articoli 45 e 56 TFUE, non occorre procedere ad un'interpretazione dell'articolo 26 TFUE (v., in tal senso, sentenze del 3 marzo 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punti 55 e 56 e giurisprudenza citata, e del 16 dicembre 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, punto 22).

33 Dall'altro lato, riguardo ai dubbi della Commissione europea quanto alla compatibilità della normativa di cui trattasi nel procedimento principale con le norme in materia di aiuti di Stato, è sufficiente rilevare che, poiché, nel caso di specie, tale aspetto sollevato dalla Commissione esula dall'oggetto della questione pregiudiziale, non vi è luogo a statuire.

34 Infatti, secondo una giurisprudenza costante, spetta al solo giudice nazionale definire l'oggetto delle questioni che esso intende proporre alla Corte. Pertanto, una volta che la domanda non fa essa stessa risultare necessaria una siffatta riformulazione, la Corte non può, a domanda di uno degli interessati menzionati dall'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, esaminare questioni che non le siano state sottoposte dal giudice nazionale. Se quest'ultimo, alla luce dell'evoluzione della controversia, dovesse ritenere necessario ottenere ulteriori spunti interpretativi del diritto dell'Unione, gli spetterebbe rivolgersi nuovamente alla Corte (sentenza del 19 dicembre 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, punto 37).

35 Per quanto riguarda l'articolo 56 TFUE, cui fa riferimento la questione sollevata, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non emerge la necessità di una riformulazione. Infatti, tale domanda si riferisce ad una situazione in cui la società di cui trattasi nel procedimento principale non beneficiava delle agevolazioni fiscali e sociali di cui trattasi nel procedimento principale «per i dipendenti che effettua[va]no prestazioni di servizi in Germania e in Austria».

36 A tal riguardo, occorre ricordare che una normativa nazionale che disciplina il trasferimento temporaneo di lavoratori inviati in un altro Stato membro per effettuarvi lavori nell'ambito di una prestazione di servizi da parte del loro datore di lavoro e che tornano nel loro paese d'origine dopo aver svolto il loro compito, senza mai accedere al mercato del lavoro dello Stato membro ospitante, rientra nella libera prestazione dei servizi (sentenze del 27 marzo 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, punto 15; del 9 agosto 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, punto 21; del 25 ottobre 2001, Finalarte e a., C-49/98, C-50/98, da C-52/98 a C-54/98 e da C-68/98 a C-71/98, EU:C:2001:564, punti 22 e 23, e del 3 aprile 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, punto 37).

37 Ne consegue che la presente domanda di pronuncia pregiudiziale deve essere esaminata alla luce del solo articolo 56 TFUE.

Sull'esistenza di una restrizione alla libera prestazione dei servizi

38 Occorre anzitutto ricordare che gli Stati membri devono esercitare le proprie competenze in materia di fiscalità diretta nel rispetto del diritto dell'Unione e, in particolare, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE (sentenza del 27 aprile 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punto 41 e giurisprudenza citata).

39 Va ricordato che l'articolo 56 TFUE osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna a uno Stato membro (sentenza del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 20 e giurisprudenza citata).

40 Costituiscono restrizioni alla libera prestazione di servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (sentenza del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 22 e giurisprudenza citata).

41 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio e dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, conformemente alla normativa applicabile, le autorità tributarie hanno negato ai dipendenti della società ricorrente nel procedimento principale, distaccati nel territorio della Repubblica federale di Germania e della Repubblica d'Austria, il beneficio delle agevolazioni previste all'articolo 60, punto 5, all'articolo 138 *bis* e all'articolo 154, paragrafo 1, lettera r), del codice tributario, che sono invece concesse ai dipendenti che svolgono le loro attività nel territorio rumeno. Tali agevolazioni consistono, anzitutto, nell'esenzione dall'imposta sul reddito di tali dipendenti, poi, nella riduzione dei loro contributi previdenziali e, infine, nell'esenzione dai loro contributi all'assicurazione sanitaria.

42 Occorre constatare che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale si applica in modo non discriminatorio a tutte le imprese, tanto rumene quanto straniere, del settore edile, purché i loro dipendenti svolgano le proprie mansioni nel territorio della Romania.

43 Tuttavia, una siffatta normativa che istituisce un regime fiscale e sociale diverso a seconda che i dipendenti interessati svolgano le loro mansioni nello Stato membro interessato o in altri Stati membri, sebbene indistintamente applicabile alle imprese del settore edile tanto rumene quanto straniere operanti nel territorio rumeno, è nondimeno idonea a dissuadere le imprese rumene dal fornire servizi edili in un altro Stato membro procedendo al distacco dei lavoratori nel territorio di tale Stato membro.

44 Infatti, siffatte misure a favore dei dipendenti sono parimenti idonee, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, a ridurre il costo della manodopera e a conferire così un vantaggio alle imprese purché le loro attività siano svolte nel territorio rumeno, rendendo meno attraente la prestazione di servizi in un altro Stato membro.

45 Al fine di determinare se la normativa di cui trattasi nel procedimento principale, nonostante il suo effetto restrittivo, possa essere considerata compatibile con la libera prestazione dei servizi, ai sensi dell'articolo 56 TFUE, occorre esaminare se la disparità di trattamento che istituisce riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili, oppure se sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale (v., per analogia, sentenza del 16 dicembre 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, punto 46 e giurisprudenza citata).

Sulla sussistenza di situazioni oggettivamente comparabili

46 La comparabilità o meno di una situazione transfrontaliera con una situazione interna dello Stato membro deve essere esaminata tenendo conto dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali in questione, nonché dell'oggetto e del contenuto di queste ultime (sentenza del 16 dicembre 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, punto 47 e giurisprudenza citata).

47 Inoltre, solo i criteri distintivi pertinenti fissati dalla normativa di cui trattasi devono essere presi in considerazione al fine di valutare se la differenza di trattamento risultante da tale normativa rispecchi una differenza di situazioni oggettiva (sentenza del 16 dicembre 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, punto 48 e giurisprudenza citata).

48 Nel caso di specie, spetta al giudice del rinvio, il solo competente ad interpretare il diritto nazionale, procedere alla sua interpretazione per verificare l'eventuale esistenza di situazioni oggettivamente comparabili.

49 Occorre tuttavia rilevare che, come fatto valere in sostanza dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, alla luce dell'oggetto e del contenuto della normativa di cui trattasi nel procedimento principale risulta che le imprese costituite in Romania che forniscono servizi edili in tale Stato membro e le imprese costituite in Romania che forniscono servizi edili distaccando lavoratori in un altro Stato membro si trovano in una situazione comparabile, in quanto esse svolgono le stesse attività e sono soggette al regime di diritto rumeno per quanto riguarda i loro obblighi relativi sia all'imposta sul reddito sia ai contributi all'assicurazione sanitaria e previdenziali.

50 Ciò premesso, la verifica dell'esistenza di una differenza oggettiva tra la situazione delle imprese del settore edile i cui dipendenti lavorano nel territorio rumeno e quella di imprese che forniscono prestazioni edili in altri Stati membri presenta la difficoltà dovuta al fatto che il giudice del rinvio non espone in alcun modo l'obiettivo perseguito dalle agevolazioni fiscali e sociali di cui trattasi nel procedimento principale.

51 Il giudice del rinvio potrebbe essere indotto a ritenere, come sostiene il governo rumeno, che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale miri ad aumentare la retribuzione netta dei dipendenti operanti nel settore edile in Romania, al fine di contribuire alla protezione sociale di tali dipendenti e rispondere, in tal modo, alle difficoltà in termini di manodopera che caratterizzano tale settore, tali da mettere in discussione la sostenibilità stessa di quest'ultimo.

52 Al riguardo, sebbene tale governo abbia osservato che le statistiche pubbliche attestano che, anche con il beneficio delle agevolazioni conferite, i dipendenti che lavorano in Romania ricevono stipendi significativamente inferiori alle retribuzioni minime previste in altri Stati membri, come la Repubblica federale di Germania e la Repubblica d'Austria, va notato che tali statistiche non escludono la possibilità che, in alcuni casi, tali dipendenti possano percepire gli stessi stipendi di quelli che effettuano prestazioni edili in altri Stati membri, dal momento che, secondo le indicazioni contenute nel fascicolo di cui dispone la Corte, l'esenzione dall'imposta sul reddito si applica ai redditi mensili lordi fino a RON 30 000.

53 In tali circostanze, sembra che la differenza di trattamento operata dalla normativa di cui trattasi nel procedimento principale non rifletta una differenza oggettiva di situazioni, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare.

Sull'esistenza di motivi imperativi di interesse generale

54 Si deve ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, una restrizione della libera prestazione dei servizi può essere ammessa solo se essa persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato FUE, è giustificata da motivi imperativi di interesse generale e rispetta il principio di proporzionalità, il che implica che la sua applicazione sia idonea a garantire, in modo coerente e sistematico, la realizzazione dell'obiettivo di cui trattasi e non ecceda quanto è necessario per raggiungerlo (v., in tal senso, sentenze del 18 giugno 2019, Austria/Germania, C-591/17, EU:C:2019:504, punto 139 e giurisprudenza citata, e del 7 settembre 2022, Cilevičs e a., C-391/20, EU:C:2022:638, punto 65 e giurisprudenza citata).

55 Nel caso di specie, sebbene il giudice del rinvio non precisi l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, il governo rumeno fa valere, in sostanza, che quest'ultima sarebbe giustificata da motivi imperativi di interesse generale relativi, anzitutto, alla necessità di garantire la tutela sociale dei dipendenti del settore edile nonché di garantire condizioni di lavoro eque nell'ambito del mercato interno riducendo il divario retributivo esistente a livello dell'Unione, e inoltre, all'obiettivo di lottare contro il lavoro dissimulato e, pertanto, contro la frode fiscale e, infine, alle problematiche specifiche del settore edile rumeno legate alla carenza di manodopera cui tale settore deve far fronte a causa dell'allarmante migrazione verso l'estero dei lavoratori qualificati in tale settore per motivi salariali.

56 Per quanto riguarda, in primo luogo, la necessità di assicurare la protezione sociale dei dipendenti del settore e di garantire condizioni di lavoro eque, va ricordato che i motivi imperativi di interesse generale riconosciuti dalla Corte includono sia la protezione dei lavoratori che il mantenimento e la promozione dell'occupazione come obiettivi legittimi di politica sociale (v., in tal senso, sentenza del 21 dicembre 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punti da 73 a 75 e giurisprudenza citata).

57 La Corte ha inoltre riconosciuto, quali motivi imperativi d'interesse generale, la lotta contro la frode, segnatamente sociale, e la prevenzione degli abusi (v., in tal senso, sentenza del 12 settembre 2019, Maksimovic e a., C-64/18, C-140/18, C-146/18 e C-148/18, EU:C:2019:723, punto 37 e giurisprudenza citata), nonché lo scopo di evitare turbative del mercato del lavoro (sentenza del 14 novembre 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche e a. C-18/17, EU:C:2018:904, punto 48 e giurisprudenza citata).

58 Inoltre, la Corte ha dichiarato che, poiché l'Unione ha una finalità economica e sociale, i diritti che derivano dalle disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali devono essere bilanciati con gli obiettivi perseguiti dalla politica sociale, tra i quali figurano, in particolare, come risulta dall'articolo 151, primo comma, TFUE, il miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro e una protezione sociale adeguata (v., in tal senso, sentenza del 21 dicembre 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punto 77 e giurisprudenza citata).

59 Nel caso di specie, è vero che la normativa di cui trattasi nel procedimento principale consente, in linea di principio, di conferire ai dipendenti del settore edile che lavorano in Romania un aumento della retribuzione netta proporzionata alle somme corrispondenti alle agevolazioni fiscali e sociali

di cui trattasi nel procedimento principale. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se tale normativa sia idonea a garantire, in modo coerente e sistematico, la tutela sociale dei dipendenti del settore edile riducendo il divario retributivo esistente a livello dell'Unione, assicurandosi, in particolare, che le imprese ripercuotano in pratica le agevolazioni fiscali e sociali ricevute sugli stipendi versati ai dipendenti, con conseguente aumento di tali stipendi.

60 Nel caso in cui detta normativa dovesse essere considerata idonea a garantire, in modo coerente e sistematico, la realizzazione dell'obiettivo perseguito, occorre inoltre che essa non ecceda quanto necessario per raggiungerlo.

61 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la lotta contro il lavoro dissimulato e alla frode fiscale, secondo giurisprudenza costante costituiscono altresì motivi imperativi d'interesse generale idonei a giustificare restrizioni all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE, sia la lotta contro l'attività lavorativa dissimulata (v., in tal senso, sentenza del 15 giugno 2006, Commissione/Francia, C-255/04, EU:C:2006:401, punti 43, 46 e 52), sia la necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta (v., in tal senso, sentenza del 22 dicembre 2022, Airbnb Ireland e Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, punto 63 e giurisprudenza citata), sia la lotta alla frode fiscale (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde et Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 e C-53/21, EU:C:2022:127, punto 48 e giurisprudenza citata).

62 A tal riguardo, è sufficiente rilevare che la lotta contro il lavoro dissimulato e la frode fiscale non può giustificare che soltanto le imprese i cui dipendenti svolgono le loro prestazioni lavorative in un altro Stato membro siano private delle agevolazioni fiscali e sociali di cui trattasi nel procedimento principale. Non si può infatti presumere che l'esercizio della libera prestazione dei servizi dia luogo a casi di frode.

63 Per quanto riguarda, in terzo luogo, i problemi specifici del settore edile rumeno legati alla carenza di manodopera dovuta alla migrazione all'estero di lavoratori qualificati in tale settore per motivi salariali, secondo giurisprudenza consolidata i motivi di natura puramente economica, come, in particolare, la promozione dell'economia nazionale o il suo corretto funzionamento, non possono servire da giustificazione per gli ostacoli vietati dal Trattato (sentenza del 21 dicembre 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punto 72, e giurisprudenza citata).

64 Ciò premesso, come fatto valere, in sostanza, dall'avvocato generale ai paragrafi 45, 46 e 48 delle sue conclusioni, considerazioni attinenti all'obiettivo di lottare contro i rischi sistemici cui deve far fronte uno Stato membro in un settore di sicura importanza per il suo sviluppo, come, nel caso di specie, il settore edile, al fine di assicurare la sostenibilità o la preservazione di tale settore, sono assimilabili a motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione alle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE. Orbene, la normativa nazionale che conferisce agevolazioni fiscali e sociali alle sole imprese i cui dipendenti prestano il loro lavoro in tale Stato membro deve essere idonea a garantire, in modo coerente e sistematico, la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non eccedere quanto necessario per conseguirlo, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (v., per analogia, sentenza del 16 dicembre 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, punto 73)

65 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata che l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa di uno Stato membro che riserva il beneficio delle agevolazioni fiscali e sociali ai soli dipendenti delle imprese del settore edile che esercitano le loro attività sul territorio di tale Stato membro e che si

trovano in una situazione analoga a quella delle imprese del settore edile i cui dipendenti sono distaccati in altri Stati membri, a condizione che tale normativa nazionale sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale e rispetti il principio di proporzionalità, il che implica che la sua applicazione sia idonea a garantire, in modo coerente e sistematico, la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per conseguirlo.

Sulle spese

66 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa di uno Stato membro che riserva il beneficio delle agevolazioni fiscali e sociali ai soli dipendenti delle imprese del settore edile che esercitano le loro attività sul territorio di tale Stato membro e che si trovano in una situazione analoga a quella delle imprese del settore edile i cui dipendenti sono distaccati in altri Stati membri, a condizione che tale normativa nazionale sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale e rispetti il principio di proporzionalità, il che implica che la sua applicazione sia idonea a garantire, in modo coerente e sistematico, la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per raggiungerlo.

Firme