

Causa C-387/22

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

10 giugno 2022

Giudice del rinvio:

Tribunalul Satu Mare (Tribunale superiore di Satu Mare, Romania)

Data della decisione di rinvio:

2 giugno 2022

Ricorrente:

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

Resistenti:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

(OMISSIS)

TRIBUNALUL SATU MARE
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
(Tribunale superiore di Satu Mare, Seconda Sezione civile competente in materia
di contenzioso amministrativo e tributario)

(OMISSIS)

DECISIONE
a seguito dell'udienza pubblica del 2 giugno 2022

(OMISSIS)

Sul ricorso amministrativo e tributario tra la ricorrente, NORD VEST PRO SANI PRO SRL (OMISSIS), e le resistenti, ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE SATU MARE (Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Satu Mare) (OMISSIS) (OMISSIS) e DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 2 (Direzione generale regionale

delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, Servizio per il contenzioso 2) (OMISSIS),
avente ad oggetto l'impugnazione di atti amministrativi tributari.

(OMISSIS)

(OMISSIS)

(questioni processuali di diritto nazionale)

Oggetto della causa - ricorso contro atti amministrativi tributari:

- Annullamento parziale dell'avviso di accertamento n. F/SM 178/10.05.2021 e del verbale di ispezione tributaria n. F/SM 167/10.05.2021, emesse dalla Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca, Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Satu Mare.
- Annullamento della decisione del 18.10.2021, n. 338, che statuisce sul reclamo amministrativo, emessa dal Servizio per il contenzioso 2 della Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Cluj-Napoca.

IL TRIBUNALUL,

sulla base dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea
Unione Europea, formula la seguente

DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE

A. FATTI

(OMISSIS)

[domande proposte dalla ricorrente, riformulate dal giudice del rinvio nel
dispositivo]

In conformità a quanto disposto dall'articolo 94 del regolamento di procedura
della Corte di giustizia dell'Unione europea, questo Tribunale espone quanto
segue:

Fatti

A. Presso la società ricorrente è stata effettuata un'ispezione da parte delle autorità
tributarie, in seguito alla quale è stato emesso un avviso di accertamento avente ad
oggetto i principali debiti tributari relativi alle differenze delle basi imponibili
accertate nell'ambito dell'ispezione fiscale presso persone giuridiche n. F-SM
178/10.05.2021 (OMISSIS) (.) (OMISSIS) [In seguito alla stesura del verbale di
ispezione tributaria n. F/SM 167/10.05.2021, è stato dichiarato che «per i
dipendenti che effettuano prestazioni di servizi in Germania e in Austria, la

società non beneficia dell'esenzione prevista all'articolo 60, punto 5, della Legge n. 227/2015 privind Codul fiscal (legge n. 227/2015, recante il Codice tributario), relativamente all'imposta sui redditi da lavoro dipendente, e che [l'aliquota] applicabile è [quella] del 10% ai sensi dell'articolo 78, paragrafo 2, lettera a), della legge n. 227/2015, recante il Codice tributario, con conseguente differenza di 59 065 lei rumeni (RON).

Inoltre, secondo quanto previsto dal provvedimento del 31.01.2019, n. 611/2019, e dal provvedimento del 10 maggio 2019, n. 2165/837/743/2019, per l'approvazione del modello, del contenuto, delle modalità di trasmissione e della gestione del modulo 112, nell'allegato 6 – Istruzioni per la compilazione del Modulo 112 «Dichiarazione sugli obblighi di pagamento dei contributi sociali, dell'imposta sul reddito e registro nominativo delle persone assicurate», si è precisato quanto segue: «Le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 60, punto 5, all'articolo 138¹, all'articolo 154, paragrafo 1, lettera r), e all'articolo 220³, paragrafo 2, del Codice tributario non sono concesse per i redditi da lavoro dipendente e per quelli assimilati realizzati da dipendenti distaccati».

Sempre in tal senso, le amministrazioni resistenti hanno considerato che per i dipendenti che prestano servizi in Germania e in Austria, la società non beneficia delle esenzioni previste dall'articolo 154, paragrafo 1, lettera r), della legge n. 227/2015, recante il Codice tributario, e che l'aliquota del contributo di assicurazione malattia è quella del 10%, ai sensi dell'articolo 156 della legge n. 227/2015 recante il Codice tributario, con conseguente differenza di RON 194 882.

Per quanto riguarda le esenzioni previste dall'articolo 138¹, paragrafo 1, della legge n. 227/2015, recante il Codice tributario, si è ritenuto che esse non fossero applicabili alla società [ricorrente], e che pertanto l'aliquota del contributo previdenziale fosse del 25%, ai sensi dell'articolo 138, lettera a), della legge n. 227/2015, recante il Codice tributario, a termini del quale: «Le aliquote dei contributi previdenziali sono le seguenti: a) 25% a carico delle persone fisiche che hanno la qualità di dipendenti o per le quali esista l'obbligo di versamento dei contributi previdenziali» –; per tale ragione è stata stabilita una differenza contributiva pari a RON 77 959.

In conclusione, l'amministrazione resistente ha ritenuto che tale società avesse erroneamente applicato le agevolazioni per il settore edile ai dipendenti che lavoravano in Germania e in Austria, dichiarando il contributo previdenziale per il lavoro dovuto dalle persone fisiche e giuridiche che svolgono la propria attività nel settore delle costruzioni. A tal riguardo, è stato riscontrato che l'azienda ha calcolato correttamente il contributo previdenziale per il lavoro per un importo di RON 17 544, applicando la percentuale del 2,25% ai sensi dell'articolo 220³, paragrafo 1, della legge n. 227/2015, recante il Codice tributario, nel caso dei dipendenti che hanno lavorato in Germania e in Austria nel periodo che va dal 1° ottobre 2019 al 28 febbraio 2021, ma nel loro caso ha erroneamente dichiarato come «agevolazione del settore edile» nel conto «Contributo previdenziale per il

lavoro dovuto da persone fisiche e giuridiche che hanno la qualità di datori di lavoro e che operano nel settore edile».

In sostanza, tutte queste correzioni sono state disposte perché l'amministrazione resistente ha ritenuto che dalla relazione di accompagnamento che sta alla base dell'adozione dell'O.U.G [Ordonanța de urgență a Guvernului] n.114/2018 (decreto-legge n. 114/2018) risulti che lo scopo dell'emanazione di tale atto normativo era quello di sostenere l'attività del settore delle costruzioni in Romania; pertanto, nelle intenzioni del legislatore, le agevolazioni sono state previste per il caso in cui l'attività di costruzione sia svolta sul territorio nazionale.

Base giuridica per la constatazione di un illecito amministrativo nel diritto nazionale

B. Nell'ambito del ricorso giurisdizionale amministrativo, la base giuridica [della decisione] di accertamento [è costituita dall'] articolo 60, punto 5, del Codice tributario, in combinato disposto con le disposizioni del provvedimento del 31.01.2019, n. 611/2019, e del provvedimento del 10 maggio 2019, n. 2165/837/743/2019, per l'approvazione del modello, del contenuto, delle modalità di trasmissione e della gestione del modulo 112, allegato 6 – Istruzioni per la compilazione del Modulo 112 .

Articolo 60 – Esenzioni

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 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2028 compreso, per i quali siano cumulativamente soddisfatte le seguenti condizioni:

a) i datori di lavoro svolgono nel settore edile, attività che comprendono:

(i) attività edile definita nel codice CAEN 41.42.43 - sezione F - Edilizia;

(ii) i settori di produzione dei materiali da costruzione, definiti dai seguenti codici CAEN:

2312 – Lavorazione e trasformazione del vetro piano;

2331 – Fabbricazione di piastrelle e lastre in ceramica per pavimenti e rivestimenti;

2332 – Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta;

2361 – Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia;

2362 – Fabbricazione di prodotti in gesso per l'edilizia;

- 2363 – Fabbricazione di calcestruzzo pronto per l'uso;
 - 2364 – Fabbricazione di malta;
 - 2369 – Fabbricazione di altri prodotti in calcestruzzo, gesso e cemento;
 - 2370 – Taglio, modellatura e finitura di pietre;
 - 2223 – Fabbricazione di articoli in plastica per l'edilizia;
 - 1623 – Fabbricazione di altri prodotti di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia;
 - 2512 – Fabbricazione di porte e finestre in metallo;
 - 2511 – Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture metalliche;
 - 0811 – Estrazione di pietre ornamentali e da costruzione, calcare, pietra di gesso, creta e ardesia;
 - 0812 – Estrazione di ghiaia e sabbia;
 - 2351 – Produzione di cemento;
 - 2352 – Produzione di calce e gesso;
 - 2399 – Fabbricazione di altri prodotti in minerali non metalliferi n.c.a;
- (iii) 711- Attività degli studi di architettura, di ingegneria e di altri studi tecnici;
- b) i datori di lavoro realizzano il fatturato delle attività di cui alla lettera a) e altre attività specifiche del settore edile, nel limite di almeno l'80% del fatturato totale. Per le società commerciali di nuova costituzione, vale a dire quelle iscritte nel registro delle imprese a partire dal mese di gennaio 2019, il fatturato viene calcolato a partire dall'inizio dell'anno, compreso il mese nel quale si applica l'esenzione, e per le società commerciali esistenti al 1° gennaio di ogni anno si considera come base di calcolo il fatturato cumulato realizzato nell'esercizio fiscale precedente. Per le società commerciali esistenti al 1° gennaio di ogni anno, che hanno realizzato dalle attività menzionate alla lettera a) nel corso dell'esercizio fiscale precedente un fatturato cumulato uguale o superiore all'80%, le agevolazioni fiscali saranno concesse per l'intero periodo dell'anno in corso, e per le società commerciali esistenti alla stessa data che non hanno realizzato tale limite minimo di fatturato si applicherà il principio delle società commerciali di nuova costituzione. Tale fatturato è realizzato sulla base di un contratto o di un ordine e copre la manodopera, i materiali, gli utensili, il trasporto, le attrezzature, le dotazioni nonché le altre attività accessorie necessarie per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a). Il fatturato comprende sia la produzione realizzata che quella non fatturata;

c) i redditi mensili lordi da lavoro dipendente e assimilati di cui all'articolo 76, paragrafi da 1 a 3, realizzati dalle persone fisiche alle quali si applica l'esenzione sono calcolati su una retribuzione lorda di impiego per 8 ore lavorative/giorno di almeno RON 3 000 mensili. L'esenzione si applica agli importi del reddito mensile lordo da lavoro dipendente ed equiparati alle retribuzioni di cui all'articolo 76, paragrafi da 1 a 3, realizzati dalle persone fisiche, fino a un massimo di RON 30 000. La parte del reddito mensile lordo che supera i RON 30 000 non beneficia di sgravi fiscali.

d) l'esenzione si applica conformemente alle istruzioni del decreto congiunto del Ministro delle Finanze, del Ministro del Lavoro e della Giustizia sociale e del Ministro della Sanità, previsto all'articolo 147, paragrafo 17, e la dichiarazione relativa agli obblighi di pagamento dei contributi sociali, all'imposta sul reddito e registro nominativo delle persone assicurate costituisce una dichiarazione sull'onore per il soddisfacimento delle condizioni di applicazione dell'esenzione;

e) la procedura di calcolo del fatturato di cui alla lettera b), ai fini dell'applicazione dell'agevolazione fiscale, è determinato con decreto del presidente della Commissione nazionale per la strategia e la programmazione, che sarà pubblicato sul sito Internet di detta amministrazione.

Decreto del Ministro delle Finanze n. 611/2019, allegato 6, ottavo comma

«Le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 60, punto 5, all'articolo 138¹, all'articolo 154, paragrafo 1, lettera r), e all'articolo 220³, paragrafo 2, del Codice tributario non sono concesse per i redditi da lavoro dipendente e assimilati realizzati da dipendenti distaccati».

Decreto del Ministro delle Finanze [n.] 2165/2019, per l'approvazione del modello, del contenuto, delle modalità di trasmissione e della gestione del modulo 112 «Dichiarazione sugli obblighi di pagamento dei contributi sociali, dell'imposta sul reddito e registro nominativo delle persone assicurate», allegato 6, ottavo comma

«Le agevolazioni fiscali di cui all'articolo 60, punto 5, all'articolo 138¹, all'articolo 154, paragrafo 1, lettera r), e all'articolo 220³, paragrafo 2, del Codice tributario non sono concesse per i redditi da lavoro dipendente e per quelli assimilati realizzati da dipendenti distaccati».

Base di diritto comunitario presumibilmente applicabile nella presente causa

C. Ad avviso di questo Tribunale, il diritto [dell'Unione] si applica in via prioritaria e la domanda proposta dalla società ricorrente si basa sulle disposizioni di cui agli articoli 26 e 56 TFUE, e in particolare sulla direttiva 2006/123/CE [OMISSIS], relativa ai servizi nel mercato interno, che fa riferimento all'articolo 26 TFUE.

Articolo 26 (ex articolo 14 TCE)

(1) L'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno, conformemente alle disposizioni pertinenti dei trattati.

(2) Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati.

(3) Il Consiglio, su proposta della Commissione, definisce gli orientamenti e le condizioni necessari per garantire un progresso equilibrato nell'insieme dei settori considerati.

Articolo 56 TFUE

Articolo 56 (ex articolo 49 TCE)

Nel quadro delle disposizioni seguenti, le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in uno Stato membro che non sia quello del destinatario della prestazione.

Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono estendere il beneficio delle disposizioni del presente capo ai prestatori di servizi, cittadini di un paese terzo e stabiliti all'interno dell'Unione.

Direttiva 2006/123/CE [OMISSIS] relativa ai servizi nel mercato interno

Articolo 20 Non discriminazione

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.

Alla luce dei fatti suesposti e della normativa applicabile, si può facilmente constatare che il legislatore rumeno tratta in modo diverso (OMISSIS), dal punto di vista fiscale (OMISSIS), le società commerciali rumene che svolgono attività lucrative sul territorio dello Stato rumeno rispetto a quelle che le svolgono sul territorio di altri Stati [membri dell'UE], così [che la società ricorrente], la quale ha prestato servizi principalmente sul territorio dell'Austria e della Germania, non beneficia delle esenzioni fiscali di cui godono altre società del settore delle costruzioni che esercitano la propria attività sul territorio dello Stato rumeno.

Un siffatto orientamento normativo è in contrasto con uno degli obiettivi principali dell'Unione europea, vale a dire la realizzazione di un mercato interno,

poiché a ogni società che esercita attività al di fuori del territorio dello Stato rumeno viene applicata una tassazione molto più alta delle società che esercitano attività nel territorio dello Stato rumeno, e la politica fiscale che conduce a disincentivare ogni società del settore dell'edilizia dal prestare servizi all'esterno del territorio dello Stato rumeno costituisce di fatto un ostacolo maggiore alla realizzazione di un mercato (OMISSIS) comune.

D. CONCLUSIONI

Di conseguenza, il giudice nazionale decide che, alla luce dell'articolo 267 TFUE, si deve sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

(OMISSIS)

**PER QUESTI MOTIVI,
IN NOME DELLA LEGGE
DISPONE**

La domanda di rinvio alla Corte di giustizia dell'Unione europea formulata dalla ricorrente NORD VEST PRO SANI PRO SRL è accolta.

Ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea si sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

Se le disposizioni [del diritto dell'Unione europea] summenzionate debbano essere interpretate [nel senso] che esse ostano/non ostano a una disciplina giuridica come quella oggetto del caso di specie, in virtù della quale il legislatore rumeno può trattare in modo diverso, dal punto di vista fiscale, le società commerciali rumene che svolgono attività lucrative sul territorio dello Stato rumeno rispetto a quelle che le svolgono sul territorio di altri Stati [membri dell'Unione], così che la società ricorrente, la quale ha prestato servizi principalmente sul territorio dell'Austria e della Germania, non beneficia delle esenzioni fiscali di cui godono altre società del settore edile che esercitano la propria attività sul territorio dello Stato rumeno.

(OMISSIS)

(OMISSIS) [procedura, firme]