



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

26 septembrie 2024*

„Trimitere preliminară – Articolul 56 TFUE – Libera prestare a serviciilor – Sectorul construcțiilor – Detașarea lucrătorilor – Avantaje fiscale și sociale acordate salariaților și întreprinderilor de construcții – Scutire de impozitul pe venit – Exceptare de la plata contribuțiilor la asigurarea socială de sănătate – Reducerea contribuțiilor de asigurări sociale – Reglementare națională care rezervă beneficiul acestor avantaje doar prestațiilor de construcții efectuate pe teritoriul național – Reglementare care urmărește menținerea forței de muncă pe teritoriul național și evitarea muncii fără forme legale pe considerente de salarizare – Caracterul comparabil al situațiilor – Motive imperative de interes general – Protecția socială a lucrătorilor – Combaterea fraudei fiscale – Proportionalitate”

În cauza C-387/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Satu Mare (România), prin decizia din 2 iunie 2022, primită de Curte la 10 iunie 2022, în procedura

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

împotriva

Administrației Județene a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjev, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz, P. G. Xuereb (raportor) și A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 iulie 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul român, de M. Chicu, E. Gane și A. Wellman, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: română.

– pentru Comisia Europeană, de T. Isacu de Groot și W. Roels, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 9 noiembrie 2023,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 26 și 56 TFUE, precum și a articolului 20 din Directiva 2006/123/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 12 decembrie 2006 privind serviciile în cadrul pieței interne (JO 2006, L 376, p. 36, Ediție specială, 13/vol. 58, p. 50).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Nord Vest Pro Sani Pro SRL (denumită în continuare „Nord Vest Pro”), pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (România) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (România) (denumite în continuare împreună „autoritățile fiscale”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestor autorități de a le recunoaște angajaților din sectorul construcțiilor care își desfășoară activitatea în alte state membre beneficiul unor avantaje fiscale și sociale de care dispun angajații din același sector care își desfășoară activitatea pe teritoriul român.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii Europene

Directiva 2006/123

- 3 Potrivit articolului 2 alineatul (3) din Directiva 2006/123, aceasta nu se aplică în domeniul impozitării.
- 4 Articolul 20 din această directivă, intitulat „Nediscriminare”, prevede:

„(1) Statul membru se asigură că beneficiarul nu este supus unor cerințe discriminatorii bazate pe cetățenie ori naționalitate sau pe locul de reședință ori sediul acestuia.

(2) Statele membre se asigură că condițiile generale de acces la un serviciu care sunt puse la dispoziția publicului de către prestator nu conțin condiții discriminatorii referitoare la cetățenie ori naționalitate sau locul de reședință ori sediul beneficiarului, însă fără a aduce atingere posibilității prevederii unor diferențe între condițiile de acces în cazul în care acele diferențe sunt justificate în mod direct prin criterii obiective.”

Directiva 96/71/CE

- 5 Articolul 1 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii (JO 1997, L 18, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 4, p. 29), intitulat „Domeniul de aplicare”, prevede:

„(1) Prezenta directivă se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează lucrători, conform alineatului (3), pe teritoriul unui stat membru.

[...]

(3) Prezenta directivă se aplică în măsura în care întreprinderile menționate la alineatul (1) iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

- (a) detașarea unui lucrător, în numele întreprinderii sau sub coordonarea acesteia, pe teritoriul unui stat membru, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașările și destinatarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în statul membru respectiv, dacă există un raport de muncă între întreprinderea care face detașarea și lucrător pe perioada detașării

[...]”

Regulamentul nr. 883/2004

- 6 Articolul 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (JO 2004, L 166, p. 1, rectificare în JO 2004, L 200, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 7, p. 82), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (UE) nr. 465/2012 al Parlamentului European și al Consiliului din 22 mai 2012 (JO 2012, L 149, p. 4) (denumit în continuare „Regulamentul nr. 883/2004”), prevede la alineatul (1):

„Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească 24 de luni și ca persoana să nu fi fost trimisă pentru a înlocui o altă persoană detașată.”

Dreptul român

Codul fiscal

- 7 Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015), cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede la articolul 60:

„Sunt scutiți de la plata impozitului pe venit următorii contribuabili:

[...]

5. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute la articolul 76 alineatele (1)-(3), în perioada 1 ianuarie 2019-31 decembrie 2028 inclusiv, pentru care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții [...]

[...]

b) angajatorii realizează cifră de afaceri din activitățile menționate la litera a) și alte activități specifice domeniului construcții în limita a cel puțin 80 % din cifra de afaceri totală. [...]

c) veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor prevăzute la articolul 76 alineatele (1)-(3), realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea sunt calculate la un salariu brut de încadrare pentru 8 ore de muncă/zi de minimum 3 000 [lei românești (RON) (aproximativ 610 euro)] lunar. Scutirea se aplică pentru sumele din venitul brut lunar de până la 30 000 [RON (aproximativ 6 100 euro)], obținut din salarii și asimilate salariilor prevăzute la articolul 76 alineatele (1)-(3), realizate de persoanele fizice. Partea din venitul brut lunar ce depășește 30 000 [RON] nu va beneficia de facilități fiscale;

[...]"

8 Potrivit articolului 78 din Codul fiscal:

„(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alineatul (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 10 % asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele:

(i) deducerea personală acordată pentru luna respectivă;

(ii) cotizația sindicală plătită în luna respectivă, potrivit legii;

(iii) contribuțiile la fondurile de pensii facultative [...]

(iv) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajați [...]

[...]"

9 Potrivit articolului 80 alineatul (1) din acest cod:

„Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l plăti la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.”

10 Conform articolului 138 litera a) din codul menționat:

„Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25 % datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi”.

11 Articolul 138¹ din același cod prevede la alineatul (1):

„(1) În perioada 1 ianuarie 2019-31 decembrie 2028 inclusiv, pentru persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor realizate în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la articolul 60 punctul 5, cota contribuției de asigurări sociale prevăzută la articolul 138 litera (a) se reduce cu 3,75 puncte procentuale.”

12 Articolul 139 din Codul fiscal prevede la alineatul (1) litera a):

„Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. [...]”

13 Potrivit articolului 146 alineatul (1) din acest cod:

„Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor. Instituțiile prevăzute la articolul 136 literele d)-f), precum și persoanele fizice și juridice care sunt angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula contribuția de asigurări sociale pe care o datorează potrivit legii, după caz.”

14 Potrivit articolului 154 alineatul (1) litera r) din codul menționat:

„Următoarele categorii de persoane fizice sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate:

[...]

r) persoanele fizice pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la articolul 60 punctul 5, în perioada 1 ianuarie 2019-31 decembrie 2028 inclusiv.”

15 Conform articolului 156 din același cod:

„Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10 % și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi.”

- 16 Articolul 168 din Codul fiscal prevede la alineatul (1):

„Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor.”

Ordinul nr. 611/2019 și Ordinul nr. 2165/2019

- 17 Ordinul nr. 611/138/127 din 31 ianuarie și din 1 februarie 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” (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 123 din 15 februarie 2019, denumit în continuare „Ordinul nr. 611/2019”) și Ordinul nr. 2165/837/743 din 10, 15 și 17 mai 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” (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 404 din 23 mai 2019, denumit în continuare „Ordinul nr. 2165/2019”) prevăd la anexa 6 al optulea paragraf:

„Facilitățile fiscale prevăzute la articolul 60 punctul 5, articolul 138¹, articolul 154 alineatul (1) litera r) și articolul 220³ alineatul (2) din Codul fiscal nu se acordă pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de salariații detașați.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 18 Nord Vest Pro este o societate de drept român care își desfășoară activitatea în sectorul construcțiilor. În cadrul activităților sale, ea furnizează printre altele prestări de servicii în Germania și în Austria, sub forma detașării lucrătorilor, în vederea efectuării de lucrări de construcții pe teritoriul acestor două state membre.
- 19 Societatea respectivă a fost supusă unui control efectuat de autoritățile fiscale, în urma căruia a fost emisă o decizie de impunere la 10 mai 2021. Potrivit acestor autorități, societatea menționată a considerat în mod eronat că angajații săi care efectuau lucrări de construcții în Germania și în Austria beneficiau de scutirea prevăzută la articolul 60 punctul 5 din Codul fiscal referitoare la impozitul pe venit. Potrivit autorităților amintite, în temeiul articolului 78 alineatul (2) litera a) din acest cod, cota aplicabilă acestor angajați era de 10 % din venit. Aceleași autorități au considerat de asemenea că Nord Vest Pro apreciasse în mod eronat că reducerea cotei de contribuții de asigurări sociale și exceptarea de la plata asigurărilor sociale de sănătate, astfel cum sunt prevăzute la articolul 138¹ și, respectiv, la articolul 154 alineatul (1) litera r) din codul menționat, erau aplicabile angajaților detașați în străinătate, în timp ce, pentru acest tip de angajați, cotele aplicabile erau cele prevăzute la articolul 138 litera a) și la articolul 156 din același cod, și anume o cotă de 25 % pentru contribuțiile de asigurări sociale și de 10 % pentru cele privind asigurările sociale de sănătate.
- 20 Având în vedere elementele care precedă, decizia de impunere a stabilit corecțiile financiare care trebuiau efectuate cu titlu de impozit pe venit și contribuțiile menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre, în quantum total de 331 906 RON (aproximativ 67 255 de euro).

- 21 Contestația formulată de Nord Vest Pro împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca printr-o decizie din 18 octombrie 2021.
- 22 Această decizie de respingere a făcut obiectul unei acțiuni formulate de respectiva societate la Tribunalul Satu Mare (România), care este instanța de trimitere.
- 23 Instanța menționată arată că decizia de impunere a fost adoptată de autoritățile fiscale în temeiul articolului 60 punctul 5 din Codul fiscal coroborat cu Ordinele nr. 611/2019 și nr. 2165/2019, din care rezultă că facilitățile în discuție în litigiul principal nu se acordă pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de salariații detașați. În plus, instanța de trimitere arată că corecțiile financiare au devenit necesare ca urmare a adoptării Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 114 din 28 decembrie 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 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 1116 din 29 decembrie 2018), al cărei scop, astfel cum ar reieși din nota de fundamentare a acesteia, ar fi în esență de a sprijini activitatea sectorului construcțiilor în România prin acordarea anumitor avantaje angajaților din acest sector care își desfășoară activitatea pe teritoriul național.
- 24 Potrivit instanței menționate, limitând beneficiul acestor avantaje la respectivii angajați, legiuitorul român ar fi rezervat un tratament fiscal mai favorabil întreprinderilor din sectorul construcțiilor care își desfășoară activitatea în România față de cele care își desfășoară activitatea pe teritoriul altor state membre. Or, o asemenea abordare legislativă ar contraveni unuia dintre dezideratele principale ale Uniunii Europene, și anume realizarea unei piețe interne. Astfel, un asemenea tratament fiscal, în măsura în care ar presupune ca întreprinderile din sectorul construcțiilor care realizează activități în afara teritoriului român să fie impozitate mai mult decât cele care își desfășoară activitatea pe teritoriul național și să fie, în consecință, descurajate să presteze servicii de construcții în afara României, ar constitui în practică un impediment major în realizarea unei piețe interne.
- 25 În aceste condiții, Tribunalul Satu Mare a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile [articolelor 26 și 56 TFUE, precum și ale articolului 20 din Directiva 2006/123] pot fi interpretate [în sensul] că se opun unei situații juridice precum cea din speța de față, conform căreia legiuitorul român poate trata diferit din punct de vedere fiscal societățile comerciale românești care desfășoară activități lucrative pe teritoriul statului român [și societățile românești care desfășoară asemenea activități] pe teritoriul altor state [membre ale Uniunii], astfel încât societatea reclamantă care a furnizat servicii preponderent pe teritoriul [Republicii] Austri[a] și al [Republicii Federale] Germani[a] nu beneficiază de scutirile fiscale de care beneficiază alte societăți în sectorul construcțiilor care își desfășoară activitatea pe teritoriul statului român[?]”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

- 26 Guvernul român consideră că cererea de decizie preliminară este inadmisibilă, în măsura în care instanța de trimitere nu a respectat articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții, prin faptul că nu a precizat motivele care au determinat-o să aibă îndoieli cu privire la interpretarea articolelor 26 și 56 TFUE, precum și a articolului 20 din Directiva 2006/123,

legătura dintre aceste dispoziții și reglementarea în discuție în litigiul principal, precum și consecințele pe care intenționa să le deducă pentru soluționarea litigiului principal din interpretarea dorită a dispozițiilor respective.

- 27 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să îi fie utilă instanței naționale impune ca aceasta să respecte cu strictețe cerințele privind conținutul unei cereri de decizie preliminară și care figurează explicit la articolul 94 din Regulamentul de procedură, pe care instanța de trimitere se prezumă că îl cunoaște (Hotărârea din 6 octombrie 2021, *Consorzio Italian Management și Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punctul 68, precum și jurisprudența citată). Aceste cerințe sunt, de altfel, amintite în Recomandările Curții de Justiție a Uniunii Europene în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimiterilor preliminare (JO 2019, C 380, p. 1).
- 28 Astfel, este indispensabil, după cum prevede articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură, ca decizia de trimitere să conțină expunerea motivelor care au condus instanța de trimitere să reflecteze asupra interpretării sau validității anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, precum și legătura pe care o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului principal (Hotărârea din 6 octombrie 2021, *Consorzio Italian Management și Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punctul 69, precum și jurisprudența citată).
- 29 În speță, trebuie să se constate că, în măsura în care întrebarea preliminară vizează articolul 20 din Directiva 2006/123, instanța de trimitere nu a furnizat nicio indicație în susținerea menționării acestei dispoziții, astfel încât Curtea nu cunoaște motivele care au determinat instanța respectivă să aibă îndoieli cu privire la interpretarea dispoziției amintite, nici legătura pe care o stabilește între aceasta din urmă și reglementarea în discuție în litigiul principal, contrar cerințelor stabilite la articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură. Prin urmare, întrebarea adresată este, în această măsură, inadmisibilă.
- 30 În schimb, în ceea ce privește articolele 26 și 56 TFUE, instanța de trimitere consideră că întreprinderile din sectorul construcțiilor care își desfășoară activitatea în afara teritoriului român beneficiau de un tratament mai puțin favorabil decât cel rezervat întreprinderilor care își desfășoară activitatea pe teritoriul național și, în consecință, erau descurajate să presteze servicii de construcții în afara României. În aceste condiții, este necesar să se considere că decizia de trimitere conține expunerea motivelor care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea acestor dispoziții, precum și legătura pe care ea o stabilește, în cadrul specific al cauzei principale, între dispozițiile menționate și reglementarea în discuție în litigiul principal. Prin urmare, trebuie să se considere că, în această măsură, cererea de decizie preliminară este admisibilă și să se răspundă la aceasta pe fond.

Cu privire la întrebarea preliminară

- 31 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 26 și 56 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care rezervă beneficiul avantajelor fiscale și sociale doar angajaților întreprinderilor din sectorul construcțiilor care își desfășoară activitatea pe teritoriul acestui stat membru.

- 32 Cu titlu introductiv, trebuie arătat, pe de o parte, că, în măsura în care întrebarea adresată se referă la articolul 26 TFUE, această dispoziție nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu prevede norme specifice. Or, din moment ce dispoziția menționată prevede că piața internă cuprinde un spațiu fără frontiere interne în care printre altele libera circulație a lucrătorilor și libera prestare a serviciilor sunt asigurate în conformitate cu dispozițiile tratatelor, iar aceste libertăți au fost puse în aplicare prin articolele 45 și 56 TFUE, nu este necesar să se efectueze o interpretare a articolului 26 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punctele 55 și 56, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 16 decembrie 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, punctul 22).
- 33 Pe de altă parte, referitor la îndoilele Comisiei Europene cu privire la compatibilitatea reglementării în discuție în litigiul principal cu normele în materie de ajutoare de stat, este suficient să se arate că, din moment ce, în speță, acest aspect invocat de Comisie se situează în afara obiectului întrebării preliminare, nu este necesară pronunțarea cu privire la această chestiune.
- 34 Într-adevăr, potrivit unei jurisprudențe constante, instanța națională este singura competentă să definească obiectul întrebărilor pe care înțelege să le adreseze Curții. Astfel, întrucât din cererea însăși nu reiese necesitatea unei asemenea reformulări, Curtea nu poate, la solicitarea uneia dintre persoanele interesate menționate la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, să examineze întrebări care nu i-au fost adresate de instanța națională. Dacă aceasta din urmă, având în vedere evoluția litigiului, consideră necesar să obțină elemente suplimentare de interpretare a dreptului Uniunii, ea trebuie să sesizeze din nou Curtea (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, punctul 37).
- 35 Referitor la articolul 56 TFUE vizat de întrebarea adresată, din cererea de decizie preliminară nu reiese necesitatea unei reformulări. Astfel, această cerere se referă la o situație în care societatea în discuție în litigiul principal nu beneficia de avantajele fiscale și sociale în discuție în litigiul principal „pentru angajații care efectuează prestări de servicii în Germania și în Austria”.
- 36 În această privință, trebuie amintit că o legislație națională care reglementează deplasarea temporară a lucrătorilor care sunt trimiși în alt stat membru pentru a efectua acolo lucrări în cadrul unei prestări de servicii a angajatorului lor și care se întorc în țara lor de origine după îndeplinirea misiunii lor, fără a avea acces în niciun moment la piața muncii din statul membru gazdă, intră sub incidența liberei prestări a serviciilor (Hotărârea din 27 martie 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, punctul 15, Hotărârea din 9 august 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, punctul 21, Hotărârea din 25 octombrie 2001, Finalarte și alții, C-49/98, C-50/98, C-52/98-C-54/98 și C-68/98-C-71/98, EU:C:2001:564, punctele 22 și 23, precum și Hotărârea din 3 aprilie 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, punctul 37).
- 37 Rezultă că prezenta cerere de decizie preliminară trebuie să fie analizată numai în lumina articolului 56 TFUE.

Cu privire la existența unei restricții privind libera prestare a serviciilor

- 38 Este necesar să se amintească de la bun început că statele membre trebuie să își exercite competențele în materie de fiscalitate directă cu respectarea dreptului Uniunii și în special a libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE (Hotărârea din 27 aprilie 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punctul 41 și jurisprudența citată).

- 39 Trebuie arătat că articolul 56 TFUE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii realizată exclusiv în cadrul unui stat membru (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 20 și jurisprudența citată).
- 40 Constituie restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:653, punctul 22 și jurisprudența citată).
- 41 În speță, din decizia de trimitere și din dosarul de care dispune Curtea reiese că, în conformitate cu legislația aplicabilă, autoritățile fiscale au refuzat, în ceea ce privește angajații societății reclamante din litigiul principal care erau detașați pe teritoriul Republicii Federale Germania și al Republicii Austria, beneficiul avantajelor prevăzute la articolul 60 punctul 5, la articolul 138¹ și la articolul 154 alineatul (1) litera r) din Codul fiscal, care sunt acordate, în schimb, angajaților care își desfășoară activitatea pe teritoriul român. Aceste avantaje constau, în primul rând, în scutirea de impozitul pe venit a respectivilor angajați, în al doilea rând, în reducerea contribuțiilor acestora la asigurările sociale și, în al treilea rând, în scutirea de la contribuțiile lor la asigurarea socială de sănătate.
- 42 Trebuie să se constate că reglementarea în discuție în litigiul principal se aplică în mod nediscriminatoriu tuturor întreprinderilor, atât române, cât și străine din sectorul construcțiilor, în măsura în care angajații lor își exercită funcțiile pe teritoriul României.
- 43 Cu toate acestea, o asemenea reglementare care instituie un regim fiscal și social diferit după cum angajații în cauză își îndeplinesc sarcinile în statul membru în cauză sau în alte state membre, deși este aplicabilă fără distincție întreprinderilor din sectorul construcțiilor atât române, cât și străine care își desfășoară activitatea pe teritoriul român, poate totuși descuraja întreprinderile române să presteze servicii de construcții într-un alt stat membru prin detașarea lucrătorilor pe teritoriul acestui stat membru.
- 44 Astfel, asemenea măsuri în favoarea angajaților pot, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, reduce deopotrivă costul forței de muncă și pot conferi în acest mod un avantaj întreprinderilor în măsura în care activitățile lor sunt efectuate pe teritoriul român, făcând mai puțin atractivă prestarea de servicii într-un alt stat membru.
- 45 Pentru a stabili dacă reglementarea în discuție în litigiul principal poate fi considerată, în pofida efectului său restrictiv, compatibilă cu libera prestare a serviciilor în sensul articolului 56 TFUE, este necesar să se examineze dacă diferența de tratament pe care o instituie privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 decembrie 2021, UBS Real Estate, C-478/19 și C-479/19, EU:C:2021:1015, punctul 46, precum și jurisprudența citată).

Cu privire la existența unor situații comparabile în mod obiectiv

- 46 Caracterul comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă a statului membru trebuie analizat ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și de conținutul acestora din urmă (Hotărârea din 16 decembrie 2021, UBS Real Estate, C-478/19 și C-479/19, EU:C:2021:1015, punctul 47 și jurisprudența citată).

- 47 Pe de altă parte, doar criteriile de distincție pertinente stabilite de reglementarea în cauză trebuie să fie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de reglementare reflectă o diferență obiectivă a situațiilor (Hotărârea din 16 decembrie 2021, UBS Real Estate, C-478/19 și C-479/19, EU:C:2021:1015, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 48 În speță, revine instanței de trimitere, singura competentă să interpreteze dreptul național, sarcina de a efectua interpretarea acestuia pentru a verifica existența eventuală a unor situații comparabile în mod obiectiv.
- 49 Cu toate acestea, trebuie arătat că, astfel cum a susținut în esență Comisia în observațiile sale scrise, rezultă că, având în vedere obiectul și conținutul reglementării în discuție în litigiul principal, întreprinderile constituite în România care prestează servicii de construcții în acest stat membru și întreprinderile constituite în România care prestează servicii de construcții detașând lucrători într-un alt stat membru se află într-o situație comparabilă în măsura în care desfășoară aceleași activități și sunt supuse regimului de drept român în ceea ce privește obligațiile lor referitoare atât la impozitul pe venit, cât și la contribuțiile la asigurarea socială de sănătate și la asigurările sociale.
- 50 În aceste condiții, pentru a examina dacă există o diferență obiectivă între situația întreprinderilor din sectorul construcțiilor ai căror angajați lucrează pe teritoriul român și cea a întreprinderilor care prestează servicii de construcții în alte state membre, dificultatea constă în faptul că instanța de trimitere nu prezintă nicidecum obiectivul urmărit de avantajele fiscale și sociale în discuție în litigiul principal.
- 51 Instanța de trimitere ar putea fi pusă în situația să considere că, așa cum susține guvernul român, reglementarea națională în discuție în litigiul principal urmărește creșterea salariului net al angajaților care își desfășoară activitatea în sectorul construcțiilor în România, pentru a contribui la protecția socială a acestor angajați și pentru a răspunde astfel dificultăților legate de forța de muncă ce caracterizează acest sector, susceptibile să afecteze însăși viabilitatea acestuia.
- 52 În această privință, deși guvernul menționat a indicat că statisticile publice ar atesta că, chiar și cu beneficiul avantajelor conferite, angajații activi din România primesc salarii net inferioare salariilor minime prevăzute în alte state membre precum Republica Federală Germania și Republica Austria, trebuie arătat că respectivele statistici nu exclud ca, în anumite cazuri, acești angajați să poată încasa aceleași salarii precum cei care prestează servicii de construcții în alte state membre, din moment ce, potrivit indicațiilor care figurează în dosarul de care dispune Curtea, scutirea de impozitul pe venit se aplică veniturilor lunare brute de până la 30 000 RON.
- 53 În aceste condiții, rezultă că diferența de tratament efectuată de reglementarea în discuție în litigiul principal nu reflectă o diferență obiectivă a situațiilor, aspect a cărui verificare este însă de competența instanței de trimitere.

Cu privire la existența unor motive imperative de interes general

- 54 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o restricție privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu Tratatul FUE, se justifică prin motive imperative de interes general și respectă principiul proporționalității, ceea ce presupune ca aplicarea sa să fie aptă să asigure, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru

atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2019, Austria/Germania, C-591/17, EU:C:2019:504, punctul 139 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 7 septembrie 2022, Cilevičs și alții, C-391/20, EU:C:2022:638, punctul 65 și jurisprudența citată).

- 55 În speță, deși instanța de trimitere nu precizează obiectivul urmărit de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, guvernul român susține în esență că aceasta ar fi justificată de motive imperative de interes general legate, mai întâi, de necesitatea de a asigura protecția socială a angajaților din sectorul construcțiilor, precum și de a garanta condiții de muncă echitabile în cadrul pieței interne prin diminuarea decalajului salarial existent la nivelul Uniunii, în continuare, de obiectivul de combatere a muncii fără forme legale și, prin aceeași măsură, a fraudei fiscale și, în sfârșit, de situația specifică a sectorului român al construcțiilor legată de penuria forței de muncă cu care se confruntă acest sector ca urmare a migrației alarmante în străinătate a lucrătorilor calificați în acest domeniu, pe considerente de salarizare.
- 56 În ceea ce privește, în primul rând, necesitatea de a asigura protecția socială a angajaților din sectorul menționat, precum și de a garanta condiții de muncă echitabile, trebuie amintit că printre motivele imperative de interes general recunoscute de Curte figurează atât protecția lucrătorilor, cât și menținerea și promovarea ocupării forței de muncă, ca obiective legitime de politică socială (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punctele 73-75 și jurisprudența citată).
- 57 Curtea a recunoscut de asemenea drept motive imperative de interes general combaterea fraudei, în special în domeniul social, și prevenirea abuzurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2019, Maksimovic și alții, C-64/18, C-140/18, C-146/18 și C-148/18, EU:C:2019:723, punctul 37, precum și jurisprudența citată), precum și preocuparea de a evita perturbări pe piața muncii (Hotărârea din 14 noiembrie 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche și alții, C-18/17, EU:C:2018:904, punctul 48 și jurisprudența citată).
- 58 În plus, Curtea a statuat că, întrucât Uniunea are o finalitate economică și socială, drepturile care rezultă din dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor trebuie puse în balanță cu obiectivele urmărite prin politica socială, printre care figurează în special, astfel cum reiese din articolul 151 primul paragraf TFUE, îmbunătățirea condițiilor de trai și de muncă și o protecție socială adecvată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punctul 77 și jurisprudența citată).
- 59 În speță, este adevărat că reglementarea în discuție în litigiul principal permite în principiu să li se confere angajaților din sectorul construcțiilor care lucrează în România o creștere a salariului net proporțională cu sumele corespunzătoare avantajelor fiscale și sociale în discuție în litigiul principal. Revine totuși instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă această reglementare este aptă să asigure, în mod coerent și sistematic, protecția socială a angajaților din sectorul construcțiilor prin diminuarea decalajului salarial existent la nivelul Uniunii, asigurându-se printre altele că întreprinderile repercutează în practică avantajele fiscale și sociale primite asupra salariilor plătite angajaților, conducând la o creștere a acestor salarii.
- 60 În ipoteza în care reglementarea menționată ar trebui să fie considerată aptă să asigure, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului urmărit, trebuie, în plus, ca aceasta să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului respectiv.

- 61 În ceea ce privește, în al doilea rând, combaterea muncii fără forme legale și a fraudei fiscale, potrivit unei jurisprudențe constante, constituie de asemenea motive imperative de interes general care pot justifica restricții privind exercitarea libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE atât combaterea muncii fără forme legale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iunie 2006, Comisia/Franța, C-255/04, EU:C:2006:401, punctele 43, 46 și 52), cât și necesitatea de a garanta eficacitatea colectării impozitelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2022, Airbnb Ireland și Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, punctul 63, precum și jurisprudența citată), precum și combaterea fraudei fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2022, Pharmacie populaire – La Sauvegarde și Pharma Santé – Réseau Solidaris, C-52/21 și C-53/21, EU:C:2022:127, punctul 48, precum și jurisprudența citată).
- 62 În această privință, este suficient să se arate că combaterea muncii fără forme legale și a fraudei fiscale nu poate justifica privarea, în mod exclusiv, a întreprinderilor ai căror angajați își prestează munca în alt stat membru de avantajele fiscale și sociale în discuție în litigiul principal. Astfel, nu se poate prezuma că exercitarea liberei prestări a serviciilor dă naștere unor cazuri de fraudă.
- 63 Referitor, în al treilea rând, la problemele specifice ale sectorului român al construcțiilor legate de penuria forței de muncă ca urmare a migrației alarmante în străinătate a lucrătorilor calificați în acest domeniu pe considerente de salarizare, potrivit unei jurisprudențe constante, motive de natură pur economică, precum printre altele promovarea economiei naționale sau buna funcționare a acesteia, nu pot servi drept justificare pentru obstacole interzise de tratat (Hotărârea din 21 decembrie 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, punctul 72 și jurisprudența citată).
- 64 În aceste condiții, astfel cum arată în esență doamna avocată generală la punctele 45, 46 și 48 din concluzii, considerații legate de obiectivul de combatere a riscurilor sistemice cu care se confruntă un stat membru într-un sector de o anumită importanță pentru dezvoltarea sa, precum, în speță, sectorul construcțiilor, pentru a asigura viabilitatea, inclusiv perenitatea acestui sector, se aseamănă cu motive imperative de interes general care pot justifica o restricție privind libertățile fundamentale garantate de Tratatul FUE. Or, reglementarea națională care conferă avantaje fiscale și sociale doar întreprinderilor ai căror angajați își efectuează prestațiile de muncă în acest stat membru trebuie să fie de natură să asigure, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 decembrie 2021, UBS Real Estate, C-478/19 și C-479/19, EU:C:2021:1015, punctul 73).
- 65 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru care rezervă beneficiul avantajelor fiscale și sociale doar angajaților întreprinderilor din sectorul construcțiilor care își desfășoară activitățile pe teritoriul acestui stat membru și care se află într-o situație comparabilă cu cea a întreprinderilor din sectorul construcțiilor ai căror angajați sunt detașați în alte state membre, cu condiția ca această reglementare națională să fie justificată de motive imperative de interes general și să respecte principiul proporționalității, ceea ce presupune ca aplicarea sa să fie aptă să garanteze, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 66 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru care rezervă beneficiul avantajelor fiscale și sociale doar angajaților întreprinderilor din sectorul construcțiilor care își desfășoară activitățile pe teritoriul acestui stat membru și care se află într-o situație comparabilă cu cea a întreprinderilor din sectorul construcțiilor ai căror angajați sunt detașați în alte state membre, cu condiția ca această reglementare națională să fie justificată de motive imperative de interes general și să respecte principiul proporționalității, ceea ce presupune ca aplicarea sa să fie aptă să garanteze, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

Arabadjiev

von Danwitz

Xuereb

Kumin

Ziemele

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 26 septembrie 2024.

Grefier

A. Calot Escobar

Președinte de cameră

A. Arabadjiev