

Cauza C-94/19

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

6 februarie 2019

Instanța de trimitere:

Corte suprema di cassazione (Italia)

Data deciziei de trimitere:

27 noiembrie 2018

Recurentă:

San Domenico Vetraria SpA

Intimată:

Agenzia delle Entrate

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE [Curtea de Casație]

SECȚIA A CINCEA CIVILĂ

[omissis]

Ședința din 23.1.2018

pronunță prezenta

DECIZIE INTERLOCUTORIE

cu privire la recursul [omissis] introdus de

s.p.a. San Domenico Vetraria, [omissis]

– recurentă –

împotriva

Agenzia delle entrate [Administrația Fiscală], [omissis]

– intimată –

alte părți din procedură

[OR 2]

Ministero dell'economia e delle finanze [Ministerul Economiei și Finanțelor],
[omissis]

– intimat –

[omissis] [procedura]

Situația de fapt din cauză

1.- În expunerea situației de fapt a hotărârii atacate se arată că o verificare parțială în scopuri de TVA a permis să se stabilească, în ceea ce privește anul 2004, că o persoană cu funcție de conducere din cadrul s.p.a. Avir, societatea-mamă a s.p.a. San Domenico Vetraria, a fost detașată la filială cu funcția de director al uneia dintre unitățile acesteia și că elementele de cost aferente au fost trecute în contul societății la care s-a dispus detașarea.

2.- Prin urmare, s.p.a. San Domenico Vetraria a primit de la societatea-mamă facturi care conțineau sumele corespunzătoare celor suportate pentru costurile aferente persoanei cu funcție de conducere detașat și, atunci când le-a rambursat, a aplicat TVA în scopul exercitării ulterioare a dreptului de deducere respectiv.

3.- Dimpotrivă, Agenzia delle entrate [Administrația Fiscală] susține că, întrucât nu privesc prestări de servicii între societatea-mamă și filială, rambursările nu intrau în sfera de aplicare a TVA-ului, astfel încât a recuperat TVA-ul pe care contribuabilul îl dedusese cu acel titlu.

4.- Agenzia delle entrate [Administrația Fiscală] a arătat de asemenea că contribuabilul achiziționase deșeuri de ambalaje din sticlă și deșeuri de sticlă, fără a aplica însă TVA-ul aferent acestor operațiuni, astfel încât a recuperat și respectivul TVA neachitat.

[OR 3]

5.- Societatea a atacat decizia de impunere corespunzătoare, fără a avea câștig de cauză nici în primă instanță, nici în apel.

6.- În special, cu privire la primul aspect, instanța de apel a reținut aplicabilitatea articolului 8 alineatul 35 din Legea nr. 67 din 11 martie 1988, astfel încât, în lipsa dovezii că angajatul detașat a primit sume suplimentare sau că a exercitat funcții diferite de cele deja îndeplinite la societatea care a procedat la detașare, a considerat că au fost efectuate simple rambursări neimpozabile.

7.- Cu privire la al doilea aspect, instanța de apel a calificat livrările de deșeuri de ambalaje din sticlă drept prestări de servicii vizate la punctul 127-*sexiesdecies* din tabelul A partea III anexat la Decretul Președintelui Republicii nr. 633/72, astfel încât a considerat că acestea sunt supuse TVA-ului în proporție de 10 %.

8.- S.p.a. San Domenico Vetraria a declarat recurs împotriva acestei hotărâri, invocând patru motive, pe care le prezintă în memoriu, față de care Agenzia delle entrate [Administrația Fiscală] a depus memoriu în apărare.

9.- [omissis] [procedura]

Motivarea deciziei

Termenii întrebării preliminare

10.- Prezenta instanță apreciază că, ținând seama de jurisprudența [Uniunii Europene și de jurisprudența] națională în această materie, problema posibilității de a considera o astfel de operațiune ca fiind impozabilă [OR 4] prezintă o importanță decisivă pentru soluționarea litigiului cu privire la tratamentul în materie de TVA aplicat detașării de personal în schimbul rambursării costurilor aferente.

Astfel, prin intermediul celui de *al doilea motiv de recurs*, societatea recurentă invocă încălcarea sau aplicarea greșită a articolului 8 alineatul 35 din Legea nr. 67/88, a articolului 12 din dispozițiile generale ale Codului civil italian și a articolelor 1321 și 1322 din Codul civil coroborate cu articolul 10 alineatul 1 din Legea nr. 212/00, precum și omisiunea, insuficiența sau caracterul contradictoriu al motivării aferente, în măsura în care instanța de apel a reținut, în ceea ce privește detașarea angajatului, o simplă operațiune de rambursare, ca atare neimpozabilă, și, în plus, nu a ținut seama de atribuțiile specifice încredințate persoanei cu funcție de conducere și de inexistența vreunui prejudiciu pentru bugetul de stat.

10.1.- [omissis] [OR 5] [omissis] [dreptul național – respingerea primului motiv de recurs]

Dreptul Uniunii

Noțiunea de prestare de servicii impozabilă

11.- În general, trebuie amintit că Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006, ca și A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, vizând, la articolul 2, care privește alte operațiuni impozabile decât importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană

impozabilă care acționează ca atare (Hotărârea din 3 septembrie 2015, Asparuhovo Lake Investment Company OOD, C-463/14, punctul 33).

Articolul 6 din A șasea directivă, aplicabil la data faptelor, prevede apoi următoarele:

„(1) *«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.»* [traducere neoficială]

11.1.- Noțiunea „*prestare de servicii*”, în sensul Directivei TVA, trebuie să fie interpretată independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective (Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO-Servigos de Comunicagões e Multimédia SA, C-295/17, punctul 60).

[OR 6]

În orice caz, la articolul 9 din A șasea directivă, la fel ca la articolul 56 din Directiva TVA, care îi corespunde celui dintâi, printre prestările de servicii figurează „*punerea la dispoziție de personal*”, iar unul dintre mijloacele prin care se realizează o astfel de punere la dispoziție este tocmai detașarea.

Noțiunea de contraprestație

12.- A evalua dacă plata unei remunerații intervine în contrapartida unei prestări de servicii este o problemă care ține de dreptul Uniunii, care trebuie soluționată independent de evaluarea realizată pe baza dreptului național (Hotărârea MEO-Servigos de Comunicagões e Multimédia SA, C-295/17, citată anterior, punctul 69), astfel încât este, în sine, irelevantă calificarea, prevăzută în dreptul național, a plății unor sume ca fiind rambursare, iar nu contraprestație.

12.1.- O prestare de servicii nu este efectuată cu titlu oneros, în sensul celei de A șasea directive și al Directivei TVA, decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2017, SAWP, C-37/16, punctul 25). Curtea a statuat că aceasta este situația dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită, sumele plătite constituind o contraprestație efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat, furnizat în cadrul unui asemenea raport juridic (Hotărârea SAWP, C-37/16, citată anterior, punctul 26).

12.2.- În schimb, nu este necesar, în scopuri de TVA, ca schimbul de prestații să fie lucrativ, întrucât rezultatul operațiunii economice este lipsit de relevanță (Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, punctul 40, cu **[OR 7]** privire la convenirea unui preț inferior costurilor suportate).

Faptul că o operațiune economică este efectuată la un preț egal, superior sau inferior prețului de cost nu are, în sine, nicio influență asupra calificării unei

operațiuni drept „operațiune cu titlu oneros”, cu excepția cazului în care diferența dintre costurile suportate și suma primită drept contraprestație este deosebit de importantă (Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele, C-520/14, cu privire la o cauză în care contribuția plătită corespundea cu 3 % din sumele alocate de municipalitate pentru finanțarea serviciilor de transport școlar).

13.- Pentru a determina dacă o prestare de servicii este efectuată în schimbul unei remunerații, astfel încât această activitate să trebuiască să fie calificată drept activitate economică, este necesar, așadar, să se analizeze ansamblul condițiilor în care aceasta este realizată (Hotărârea Gemeente Borsele, C-520/14, punctul 29).

13.1.- În special, nu pare să fie relevant în acest scop faptul că cheltuielile suportate de filială corespund cuantumului remunerațiilor și al obligațiilor aferente lucrătorilor angajați ai societății-mamă și, prin urmare, ai unui terț în raport cu societatea care suportă în final sarcina respectivă.

Astfel, Curtea a statuat (Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1 Eood, C-124/12) că articolul 168 litera (a) și articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA [care corespund articolului 17 alineatul (2) litera (a) și alineatul (6) din A șasea directivă] trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia o persoană impozabilă care efectuează cheltuieli pentru servicii de transport, îmbrăcăminte de lucru, echipament de protecție și deplasări în interes de serviciu ale persoanelor care lucrează pentru persoana impozabilă respectivă nu dispune de un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor **[OR 8]** cheltuieli, pentru motivul că acele persoane îi sunt puse la dispoziție de o altă entitate și nu pot, așadar, să fie considerate, în sensul acestei legislații, drept membri ai personalului său, chiar dacă cheltuielile respective pot fi considerate că întrețin o legătură directă și imediată cu cheltuielile generale legate de ansamblul activităților economice ale acestei persoane impozabile.

Dreptul național

14.- Articolul 3 din d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto [Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972 de instituire și reglementare a taxei pe valoarea adăugată], prevede:

„Constituie prestări de servicii prestările efectuate în schimbul unei contraprestații care decurg din contracte de prelucrare, de antrepriză, de transport, de mandat, de expediție, de agenție, de mediere și de depozit, precum și, în general, din obligații de a face, de a nu face și de a permite, indiferent care ar fi sursa acestor obligații. Constituie prestări de servicii cu titlu oneros prestările efectuate pentru uzul personal sau familial al întreprinzătorului sau al persoanelor care exercită un meșteșug sau o profesie ori în alte scopuri decât cele legate de activitatea economică sau de exercitarea unui meșteșug sau a unei profesii”.

Articolul 30 din d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, attuazione delle deleghe in materia di occupazione e di mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 [Decretul legislativ nr. 276 din 10 septembrie 2003 de punere în aplicare a delegărilor privind ocuparea forței de muncă și piața muncii, prevăzute de Legea nr. 30 din 14 februarie 2003] prevede următoarele:

„Detașarea este actul prin care un angajator, în interes propriu, pune temporar la dispoziția unei alte entități unul sau mai mulți lucrători în scopul executării unei activități profesionale determinate” (alineatul 1).

[OR 9]

„În cazul detașării, angajatorul rămâne răspunzător pentru regimul pecuniar și juridic aplicabil lucrătorului” (alineatul 2).

Articolul 8 alineatul 35 din l. 11 marzo 1988, n. 67/ disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [Legea nr. 67 din 11 martie 1988 privind dispoziții pentru formarea bugetului anual și multianual al statului (Legea finanțelor pentru anul 1988)], prevede însă următoarele:

„35. Nu se consideră relevante în scopurile taxei pe valoarea adăugată împrumutul sau detașarea de personal în schimbul cărora se achită doar rambursarea costului aferent”.

14.1.- În acest context normativ, Secțiunile unite ale prezentei instanțe [omissis] au statuat că dispoziția specială cuprinsă la articolul 8 alineatul 35 din Legea nr. 67/88 nu poate fi interpretată în sensul că, în cazul unei remunerații mai mari decât costul, se consideră supusă TVA-ului doar partea care depășește acest cost, iar, în cazul unei remunerații mai mici decât costul, se consideră că taxa nu este aplicabilă.

Aceasta pentru că, în cazul detașării, „[...] nu este vorba despre baza de impozitare, ci despre relevanța sau irelevanța unei operațiuni care, dacă este relevantă, presupune, potrivit normelor în vigoare, impozitarea (întregii) sume plătite de angajatorul la care s-a dispus detașarea”. În timp ce, astfel cum au adăugat Secțiunile unite, „concluzia diferită la care s-a ajuns în hotărârile nr. 19129/19132 din 2010 nu pare, astfel, să fie convingătoare [...] în ceea ce privește neaplicabilitatea TVA-ului în privința unor rambursări inferioare costurilor [...]”.

14.2.- În cazul în care, în schimb, rambursarea corespunde cuantumului costurilor suportate pentru personalul detașat, operațiunea de detașare, întrucât nu este „relevantă în scopuri de TVA”, ar fi neimpozabilă.

[OR 10]

Secțiunile unite au subliniat că, prin acest aspect, reglementarea în discuție se diferențiază de cea care guvernează ipoteza similară a punerii la dispoziție de personal efectuate de întreprinderi autorizate, în cazul căreia, în ceea ce privește TVA-ul, nu ar fi vorba despre vreo operațiune irelevantă, ci despre o „scutire întotdeauna și în orice caz a rambursărilor, cărora, prin urmare, nu trebuia să li se aplice taxa nici chiar în cazul în care remunerația totală ar fi depășit cuantumul costurilor aferente lucrătorilor”.

Astfel, în temeiul dispozițiilor coroborate ale alineatului 4 al articolului 86 din Decretul legislativ nr. 276/03, care prevede că dispozițiile cuprinse la articolul 26-bis din Legea nr. 196/97 sunt considerate trimiteri la reglementarea privind punerea la dispoziție de personal prevăzută în decretul citat, și, tocmai, ale articolului 26-bis din Legea nr. 196/97, contractului de punere la dispoziție de personal i se aplică dispoziția potrivit căreia „rambursarea remunerațiilor și a contribuțiilor de asigurări sociale pe care utilizatorul lucrătorilor temporari este obligat să le plătească, în temeiul articolului 1 alineatul 5 litera f), întreprinderii care a pus la dispoziție lucrătorii respectivi, suportate efectiv de aceasta din urmă în beneficiul lucrătorilor temporari, nu se include în baza de impozitare a TVA-ului prevăzută la articolul 13 din Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972. Nu se aduce atingere tratamentului fiscal deja aplicat și nu se rambursează taxa deja plătită, nici nu este permisă modificarea prevăzută la articolul 26 din Decretul nr. 633 din 1972, citat anterior”.

14.3.- Ca urmare a deciziei Secțiilor unite (și a celor ulterioare conforme cu aceasta), se poate considera că orientarea menționată s-a consolidat ca drept pozitiv de origine jurisprudențială, deși cu o ocazie au fost exprimate îndoieli cu privire la compatibilitatea acestuia cu dreptul [Uniunii Europene], atunci când s-a considerat (hotărârea Corte di Cassazione [Curtea de Casație] nr. 3285 din 19 februarie 2016) că „sfera noțiunii „prestare de servicii” [...] și principiul fundamental al [OR 11] neutralității fiscale a TVA-ului, reafirmat în mai multe rânduri de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (a se vedea, printre altele, Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Franța, C-479/13), s-ar putea opune, după cum s-a arătat în doctrină, unui tratament diferit după cum este aplicat unor prestări întemeiate fie pe detașarea personalului, fie pe punerea la dispoziție de personal efectuată de întreprinderi autorizate”.

Motivele trimiterii preliminare

15.- Norma națională, astfel cum a fost interpretată de prezenta instanță, dă naștere la îndoieli cu privire la excluderea din domeniul de aplicare al TVA o prestație precum cea de punere la dispoziție de personal prin intermediul detașării în schimbul rambursării costului prestațiilor respective, care este, în schimb, impozabilă.

15.1.- Faptul că activitatea în cauză este de natură economică pare să reiasă din existența necesară, potrivit articolului 30 din Decretul legislativ nr. 276/03, a unui interes specific al angajatorului care a procedat la detașare, pe care jurisprudența

prezentei instanțe l-a reținut ca fiind acela de a asigura o mai bună funcționalitate a organizării comune filialei și societății-mamă (hotărârea Corte di Cassazione [Curtea de Casație] nr. 8068 din 21 aprilie 2016 și, cu privire chiar la ipoteza detașării unei persoane cu funcție de conducere, hotărârea Corte di Cassazione [Curtea de Casație] nr. 13673 din 3 iulie 2015).

Existența unui astfel de interes nu este contestată în prezenta procedură, acesta constând în interesul întreprinzătorului la care s-a dispus detașarea, care a integrat lucrătorul detașat (în speță, persoana cu funcție de conducere) în cadrul organizației sale de producție.

15.2.- Faptul că, apoi, activitatea economică în cauză a condus la o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros ar putea fi dedus din suma plătită de societatea la care s-a dispus detașarea, egală cu cuantumul cheltuielilor și al obligațiilor **[OR 12]** suportate în beneficiul lucrătorilor, care, ca atare, nu este nesemnificativ.

16.- În plus, norma națională pare să creeze o diferență de tratament nejustificată, în materie de TVA, între diferitele mijloace prin care se pune în aplicare „*punerea la dispoziție de personal*”, care ar putea afecta principiul neutralității fiscale, ca expresie tocmai a principiului general al egalității de tratament (a se vedea, recent, Hotărârea din 19 decembrie 2018, Comisia/Austria, C-51/18, punctul 55), în temeiul căruia mărfurile sau prestațiile de același tip, în potențială concurență între ele, trebuie să fie tratate, în materie de TVA, în mod uniform.

16.1.- Astfel, contractul de punere la dispoziție de personal este de asemenea un mijloc de punere la dispoziție a personalului (Hotărârea din 12 martie 2015, „go fair” Zeitarbeit OHG, C-594/13), care se diferențiază de detașare prin caracterul lucrativ al interesului agentului de muncă temporară; iar, potrivit aceleiași interpretări oferite de jurisprudența prezentei instanțe, acesta presupune întotdeauna o prestație impozabilă, cu privire la care cuantumul rambursării afectează numai baza de impozitare.

16.2. - Diferența de tratament ar exista, pe de altă parte, și de această dată în sens opus, și în cazul în care ar fi plătită o contraprestație mai mare sau chiar mai mică decât cuantumul simplului cost aferent personalului și chiar în cadrul aceleiași instituții a detașării.

Astfel, în această ipoteză, potrivit interpretării Secțiilor unite, prestația de detașare ar fi impozabilă, și aceasta pentru întreaga sumă plătită de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

În cazul contractului de punere la dispoziție de personal, în schimb, baza de impozitare a taxei, potrivit articolului 26-*bis* din Legea nr. 196/97, la care face trimitere articolul 86 din Decretul legislativ nr. 276/03, **[OR 13]** ar trebui calculată numai pe baza marjei dintre contraprestație, pe de o parte, și remunerațiile și contribuțiile de asigurări sociale, pe de altă parte.

17.- Îndoielile privind incompatibilitatea cu dreptul [Uniunii Europene] nu determină necesitatea de a adresa din nou Secțiilor unite o întrebare cu privire la interpretarea articolului 8 alineatul 35 din Legea nr. 67/88 în raport cu aspectele formulate.

Astfel, Curtea de Justiție a statuat (Hotărârea din 5 aprilie 2016, Puligienica Facility Esco/Airgest, C-689/13) că articolul 267 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții de drept național în măsura în care aceasta este interpretată în sensul că, în ceea ce privește o chestiune privind interpretarea sau validitatea dreptului Uniunii, o secție a unei instanțe de ultim grad de jurisdicție, atunci când nu împărtășește orientarea definită printr-o decizie a plenului acestei instanțe, trebuie să trimită această problemă plenului respectiv și este astfel împiedicată să se adreseze cu titlu preliminar Curții.

[omissis] [reglementarea națională]

18.- Prin urmare, este necesar să se clarifice dacă normele de drept al Uniunii menționate mai sus permit sau împiedică să se excludă, prin norme de drept național, din domeniul de aplicare al celei de A șasea directive TVA cazul în care o societate-mamă pune, prin intermediul detașării, personal la dispoziția altei societăți, care este filiala sa, doar în schimbul rambursării costurilor aferente.

19.- În concluzie, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, este necesar să se solicite Curții de Justiție să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la următoarea întrebare:

[OR 14]

„Articolele 2 și 6 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia nu se consideră relevante în scopurile taxei pe valoarea adăugată împrumuturile sau detașările de personal efectuate de o societate-mamă în schimbul cărora filiala plătește doar rambursarea costului aferent?”

[omissis] [suspendarea judecării cauzei și instrucțiuni interne]

[omissis] Roma, 23 ianuarie și 27 noiembrie 2018

[omissis]