

Processo C-94/19

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

6 de fevereiro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália)

Data da decisão de reenvio:

27 de novembro de 2018

Recorrente:

San Domenico Vetraria SpA

Recorrida:

Agenzia delle Entrate

**A CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE (SUPREMO TRIBUNAL DE
CASSAÇÃO, ITÁLIA)**

SECÇÃO V CÍVEL

[Omissis]

Audiência de 23-01-2018

proferiu o seguinte

DESPACHO INTERLOCUTÓRIO

No recurso *[omissis]* interposto por

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

- recorrente -

contra

Agenzia delle entrate, *[omissis]*

- recorrida -

sendo interveniente

Ministero dell'economia e delle finanze, [omissis]

- recorrido -

[Omissis] [referências processuais]

Matéria de facto

- 1.- Decorre do texto do acórdão recorrido que uma inspeção parcial para efeitos de IVA permitiu apurar que, relativamente ao ano de 2004, um diretor da s.p.a. Avir, sociedade-mãe da s.p.a. San Domenico Vetraria, tinha sido destacado para a filial com a função de diretor de um dos seus estabelecimentos e que os respetivos custos tinham sido debitados à filial;
- 2.- A s.p.a. San Domenico Vetraria recebeu, portanto, da sua sociedade-mãe faturas pelos montantes correspondentes aos suportados com os custos do diretor destacado e, ao reembolsá-los, aplicou o IVA, para efeitos do posterior exercício do correspondente direito à dedução;
- 3.- A Agenzia, pelo contrário, alega que, uma vez que os reembolsos não respeitavam a prestações de serviços entre a sociedade-mãe e a filial, não eram abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA; por conseguinte recuperou o IVA que a contribuinte tinha, a esse título, deduzido;
- 4.- A Agenzia observou, além disso, que a contribuinte tinha adquirido resíduos de embalagens de vidro e de sucatas de vidro, mas sem sujeitar as operações a IVA; consequentemente, recuperou também o IVA não pago;
- 5.- A sociedade impugnou o aviso de liquidação, sem sucesso em primeira nem em segunda instância;
- 6.- Em particular, no que respeita ao primeiro aspeto, o órgão jurisdicional de recurso considerou aplicável o artigo 8.º, n.º 35, da Lei n.º 67, de 11 de março de 1988, pelo que, na falta de provas de que o trabalhador destacado recebia montantes acrescidos ou exercia funções diferentes das que já exercia na empresa que procede ao destacamento, declarou que tinham sido feitos meros reembolsos não tributáveis;
- 7.- Quanto ao segundo aspeto, o órgão jurisdicional de recurso qualificou as entregas de resíduos de embalagens de vidro como prestações de serviços abrangidas pelo ponto 127-*sexiesdecies* da tabela A, parte III, anexa ao Decreto n.º 633/72 do Presidente da República; por conseguinte, considerou-as sujeitas a IVA, à taxa de 10%;

8.- A s.p.a. San Domenico Vetraria interpôs recurso desta sentença pedindo a sua anulação com base em quatro fundamentos expostos nas suas alegações, a que a Agenzia respondeu na sua contestação.

9.- [Omissis] [referências processuais]

Fundamentos da decisão

Os termos da questão

10.- A Corte considera que, tendo em conta a jurisprudência [da União Europeia e a jurisprudência] nacional nesta matéria, reveste importância decisiva, para a resolução do litígio relativo ao tratamento para efeitos de IVA do destacamento de pessoal mediante reembolso dos respetivos custos, a questão de saber se esta operação pode ser considerada tributável.

Com efeito, a recorrente, através do seu *segundo fundamento de recurso*, alega a violação ou aplicação incorreta do artigo 8.º, n.º 35, da Lei n.º 67/88, do artigo 12.º das disposições preliminares do Código Civil, dos artigos 1321.º e 1322.º do Código Civil, relativamente ao artigo 10.º, n.º 1, da Lei n.º 212/00 e da respetiva fundamentação omitida, insuficiente ou contraditória, na medida em que o órgão jurisdicional de recurso considerou, no que diz respeito ao destacamento do trabalhador, que se tratava de uma mera operação de reembolso, enquanto tal não tributável, ignorando, além disso, as particulares funções confiadas ao diretor e a inexistência de qualquer prejuízo para o erário público.

10.1.- [Omissis] [omissis] [direito nacional – improcedência do primeiro fundamento de recurso]

Direito da União

Conceito de prestação de serviços tributável

11.- Em geral, à semelhança da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, a Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA ao prever, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, para além das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no interior do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de setembro de 2015, processo C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company OOD, n.º 33).

O artigo 6.º da Sexta Diretiva, aplicável à data dos factos no processo principal, previa, que:

«1. Por “prestação de serviços” entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na aceção do artigo 5.º».

11.1.- O conceito de «prestação de serviços», na aceção da Diretiva IVA, deve ser interpretado independentemente das finalidades e dos resultados das operações em causa (Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de novembro de 2018, processo C-295/17, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA, n.º 60).

Em qualquer caso, o artigo 9.º da Sexta Diretiva, à semelhança do correspondente artigo 56.º da Diretiva IVA, inclui entre as prestações de serviços a «colocação de pessoal à disposição» e um dos meios através do qual é efetuada essa colocação à disposição é precisamente o destacamento.

Conceito de contraprestação

12.- Saber se o pagamento de uma remuneração tem lugar como contraprestação de uma prestação de serviços é uma questão de direito da União que deve ser decidida independentemente da apreciação efetuada no direito nacional (Acórdão do Tribunal de Justiça, processo C-295/17, já referido, n.º 69), pelo que é, em si, irrelevante que, no direito nacional, um pagamento de um montante seja qualificado de reembolso e não como contraprestação.

12.1.- Uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso, no sentido da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA, se existir entre o prestador de serviços e o beneficiário uma relação jurídica no decurso da qual são realizadas prestações recíprocas, devendo a retribuição do prestador de serviços constituir o contravalor efetivo do serviço prestado ao beneficiário (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de janeiro de 2017, processo C-37/16, n.º 25). E o Tribunal de Justiça declarou que esse é o caso se existir nexu direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efetiva de um serviço individualizável (v. Acórdão do Tribunal de Justiça, processo C-37/16, já referido, n.º 26).

12.2.- No entanto, não é necessário, para efeitos de IVA, que a troca seja lucrativa, dado que o resultado da operação económica é irrelevante (Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de junho de 2016, processo C-267/15, Gemeente Woerden, n.º 40, no que respeita à estipulação de um preço inferior aos custos suportados).

O facto de uma operação económica ser efetuada por um preço igual, superior ou inferior ao preço de custo é, em si, irrelevante para efeitos da qualificação de tal operação como «operação a título oneroso», salvo se a diferença entre os custos suportados e o montante recebido como contraprestação for particularmente relevante (ver Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de maio de 2016, processo C-520/14, que respeitava a uma situação em que a contribuição paga correspondia a três por cento dos montantes suportados pelo município para o financiamento do transporte escolar).

13.- Para determinar se uma prestação de serviços é efetuada contra remuneração, de tal forma que essa atividade deva ser qualificada de atividade económica, há que analisar, em qualquer caso, todas as condições em que a prestação é realizada (Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-520/14, n.º 29).

13.1.- Em especial, não parece ser relevante para este efeito o facto de as despesas suportadas pela filial corresponderem ao montante das remunerações e dos encargos com trabalhadores assalariados da sociedade-mãe e, por conseguinte, de um terceiro em relação à parte que suporta, em última análise, o respetivo encargo.

Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou (Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de julho de 2013, processo C-124/12, Aes-3C Maritza East 1 Eood) que os artigos 168.º, alínea a), e 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA (que correspondente ao artigo 17.º, n.º 2, alínea a), e n.º 6 da Sexta Diretiva) devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual um sujeito passivo, que suporta as despesas com serviços de transporte, vestuário de trabalho, equipamento de proteção pessoal e viagens de serviço de pessoas que trabalham para este sujeito passivo, não tem direito à dedução do IVA relativo a estas despesas, porque as referidas pessoas lhe são disponibilizadas por outra entidade e não podem, por conseguinte, ser consideradas membros do pessoal do sujeito passivo na aceção dessa legislação, não obstante se poder considerar que as referidas despesas têm umnexo direto e imediato com as despesas gerais ligadas ao conjunto das atividades económicas do referido sujeito passivo.

Direito nacional

14.- O artigo 3.º do Decreto n.º 633 do Presidente da República, de 26 de outubro de 1972, que institui e regulamenta o imposto sobre o valor acrescentado, dispõe o seguinte:

«Constituem prestações de serviços as prestações efetuadas mediante contrapartida no âmbito de contratos de empreitada de mão-de-obra, de empreitada, de transporte, de mandato, de expedição, de agência, de mediação, de depósito e, em geral, no quadro de obrigações de fazer ou de não fazer, ou de permitir, qualquer que seja a sua fonte. Constituem prestações de serviços a título oneroso as efetuadas para uso pessoal ou familiar do empresário ou de pessoas que exercem uma arte ou uma profissão ou para outros fins alheios à empresa ou ao exercício da arte ou profissão.»

O artigo 30.º do Decreto Legislativo n.º 276, de 10 de setembro de 2003, que dá execução à delegação de poderes em matéria de emprego e mercado de trabalho, nos termos da Lei n.º 30, de 14 de fevereiro de 2003, dispõe o seguinte:

«A situação de destacamento verifica-se quando um empregador, a fim de satisfazer um interesse próprio, coloca temporariamente um ou mais trabalhadores

à disposição de outra entidade para a execução de uma determinada atividade laboral» (n.º 1).

«Em caso de destacamento, o empregador continua a ser responsável pelo tratamento económico e regulamentar do trabalhador» (n.º 2).

O artigo 8.º, n.º 35, da Lei n.º 67, de 11 de março de 1988, disposições relativas à elaboração do orçamento anual e plurianual do Estado (Lei de Finanças de 1988), dispõe, contudo, que:

«35. Não são considerados relevantes para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado as afetações ou os destacamentos de pessoal pelos quais apenas é pago o reembolso do respetivo custo.»

14.1.- Neste contexto normativo, as sezioni unite (Pleno das secções) deste tribunal [omissis] declararam que a disposição especial contida no artigo 8.º, n.º 35, da Lei n.º 67/88 não pode ser interpretada no sentido de considerar, em caso de contrapartida superior ao custo, que só é tributável para efeitos de IVA a parte que exceda tal custo e, em caso de contrapartida inferior ao custo, que o imposto não é aplicável.

Isto porque, no caso dos destacamentos, *«[...] não está em causa a matéria coletável, mas a questão de saber se a operação é ou não relevante e, se o for, implica, segundo as regras, a tributação (da totalidade) do montante pago pelo destinatário do destacamento»*. O Pleno das secções acrescentou que, todavia, *«a diferente conclusão a que se chegou nos acórdãos n.ºs 19129/19132 de 2010 não se afigura, com efeito, convincente [...] na medida em que respeita à não sujeição ao IVA de reembolsos inferiores aos custos [...]»*.

14.2.- No caso, pelo contrário, de o reembolso corresponder ao montante dos custos suportados com o pessoal destacado, a operação de destacamento, na medida em que não é «relevante para efeitos de IVA», não seria tributável.

O Pleno das secções salientou que, quanto a este aspeto, a legislação se distingue da que rege a situação semelhante da atividade de cedência de mão-de-obra exercida por empresas autorizadas, relativamente à qual, em matéria de IVA, não existem operações irrelevantes, mas a *«isenção sempre e em qualquer caso dos reembolsos, que, conseqüentemente, não devem deduzir o imposto nem mesmo quando a contrapartida global exceda a totalidade dos custos dos trabalhadores»*.

Com efeito, por força da conjugação do n.º 4 do artigo 86.º do Decreto Legislativo n.º 276/03, que estabeleceu que as disposições contidas no artigo 26.º-A da Lei n.º 196/97 devem ser entendidas no sentido de se referirem ao regime aplicável à cedência previsto no referido decreto e, precisamente, do artigo 26.º-A da Lei n.º 196/97, é aplicável ao contrato de cedência a disposição nos termos da qual *«os reembolsos dos encargos salariais e de segurança social que o utilizador de prestadores de trabalho temporário é obrigado a pagar, em*

conformidade com o artigo 1.º, n.º 5, alínea f), à empresa que os disponibiliza, que são efetivamente suportados por esta última em benefício do prestador de trabalho temporário, não devem ser considerados incluídos na matéria coletável do IVA prevista no artigo 13.º do Decreto n.º 633 do Presidente da República, de 26 de outubro de 1972. Mantém-se inalterado o tratamento fiscal já aplicado e não se procede a reembolso de impostos já pagos nem é permitida a variação prevista no artigo 26.º do referido Decreto n.º 633 de 1972».

14.3.- Esta orientação, por força da decisão do Pleno das secções (e das decisões posteriores conformes com a mesma), pode ser considerada consolidada como *diritto vivente* («direito vivo»), embora numa ocasião tenham surgido dúvidas quanto à sua compatibilidade com o direito [da União], quando se considerou (acórdão da Corte di Cassazione n.º 3285, de 19 de fevereiro de 2016) que «a amplitude do conceito de “prestação de serviços” [...] e o princípio fundamental da neutralidade fiscal do IVA, repetidamente afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (v., entre muitos, Acórdão de 5 de março de 2015, C-479/13), poderiam obstar, como foi observado pela doutrina, a um tratamento diferente das prestações, consoante fossem qualificadas como destacamento de pessoal ou como cedência de trabalhadores efetuada por empresas autorizadas».

Fundamentos do pedido de decisão prejudicial

15.- A legislação nacional, conforme interpretada por esta Corte, suscita dúvidas quanto a saber se é excluída do âmbito de aplicação do IVA uma prestação, como a colocação de pessoal à disposição por meio do destacamento, mediante reembolso do custo das prestações respetivas, que é, pelo contrário, tributável.

15.1.- A atividade em causa deve ser de natureza económica, segundo o que parece resultar da necessária existência, com base no artigo 30.º do Decreto Legislativo n.º 276/03, de um interesse específico do empregador que procede ao destacamento, que a jurisprudência desta Corte identificou como o interesse em assegurar uma maior funcionalidade da organização comum à sociedade-mãe e à filial (acórdão da Corte di Cassazione n.º 8068, de 21 de abril de 2016, bem como, relativamente à situação específica de destacamento de um diretor, acórdão da Corte di Cassazione n.º 13673, de 3 de julho de 2015).

A existência desse interesse no caso vertente é pacífica e corresponde ao da empresa destinatária do destacamento, que inseriu o trabalhador (no caso em apreço, o diretor) destacado na sua organização produtiva.

15.2.- Poderia então inferir-se do montante pago pela destinatária do destacamento, igual ao montante das despesas e dos encargos a suportar quanto aos trabalhadores, o qual não é, em si, insignificante, que a atividade económica em causa se traduziu por uma prestação de serviços efetuada a título oneroso.

16.- Além disso, a disposição nacional parece estabelecer uma diferença de tratamento injustificada, para efeitos de IVA, entre os diferentes instrumentos através dos quais é feita a «colocação de pessoal à disposição», que pode afetar o

princípio da neutralidade fiscal, que é uma expressão, precisamente, do princípio geral da igualdade de tratamento (por último, Acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de dezembro de 2018, processo C-51/18, n.º 55), por força do qual os bens ou prestações do mesmo tipo, que se encontrem potencialmente em concorrência entre si, devem ser tratados, no que respeita ao IVA, de modo uniforme.

16.1.- Com efeito, a cedência de mão-de-obra é também um instrumento de colocação à disposição de pessoal (Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de março de 2015, processo C-594/13 «go fair» Zeitarbeit OHG), que se distingue do destacamento pela natureza do interesse, reconhecido como lucrativo para o cedente; e, com base na mesma interpretação dada pela jurisprudência desta Corte, dá sempre origem a uma prestação tributável, relativamente à qual o montante do reembolso incide apenas sobre a base tributável.

16.2. - A diferença de tratamento existe, além disso, desta vez em sentido oposto, também no caso de ser paga uma contrapartida superior, ou até inferior, ao montante do mero custo do pessoal e até dentro da própria instituição do destacamento.

Nestas situações, com efeito, de acordo com a interpretação do Pleno das secções, a prestação de destacamento seria tributável e relativamente à totalidade do montante pago por parte do destinatário do destacamento.

Em caso de cedência de mão-de-obra, pelo contrário, a matéria coletável do imposto, nos termos do artigo 26.º-A da Lei n.º 196/97, para o qual remete o artigo 86.º do Decreto Legislativo n.º 276/03, só seria calculada, em qualquer caso, com base na diferença entre a contrapartida e os encargos salariais e de segurança social.

17.- As dúvidas relativas à incompatibilidade com o direito [da União] não implicam a necessidade de questionar novamente o Pleno das secções sobre a interpretação do artigo 8.º, n.º 35, da Lei n.º 67/88, relativamente aos aspetos expostos.

Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou (Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de abril de 2016, processo C-689/13, Soc. Puligienica Facility Esco contra Soc. Airgest) que o artigo 267.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição de direito nacional quando esta seja interpretada no sentido de que, relativamente a uma questão que tem por objeto a interpretação ou a validade do direito da União, uma secção de um órgão jurisdicional que se pronuncia em última instância, nos casos em que não partilhe da orientação definida pelo pleno desse órgão jurisdicional, deve remeter essa questão ao referido pleno e fica assim impedida de submeter uma questão a título prejudicial ao Tribunal de Justiça.

[*Omissis*] [legislação nacional]

18.- Há que esclarecer, portanto, se o direito da União acima referido permite, ou impede, que o direito nacional exclua do âmbito de aplicação da Sexta Diretiva

IVA a situação em que uma sociedade-mãe coloca o seu pessoal à disposição de outra sociedade, sua filial, através de destacamento, contra o reembolso apenas dos respetivos custos.

19.- Em conclusão, é necessário requerer ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, que se pronuncie a título prejudicial sobre a seguinte questão:

«Devem os artigos 2.º e 6.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, bem como o princípio da neutralidade fiscal, ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual não são considerados relevantes para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado as afetações ou os destacamentos de pessoal de uma sociedade-mãe pelos quais a filial paga apenas o reembolso dos respetivos custos?»

[Omissis] [suspensão da instância e instruções internas]

[Omissis] Roma, 23 de janeiro e 27 de novembro de 2018.

[Omissis]

DOCUMENTO DE TRABALHO