

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### **Cauza C-94/19, San Domenico Vetraria SpA. Facturarea serviciilor de delegare a unui salariat la o societate afiliată. Înregistrarea acestei tranzacții în sfera TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

11 martie 2020

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/88/CEE – Articolele 2 și 6 – Domeniu de aplicare – Operațiuni impozabile – Prestare de servicii efectuată cu titlu oneros – Detașare de personal de către o societate-mamă la filiala sa – Rambursare de către filială limitată la costurile suportate”

În cauza C-94/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia), prin decizia din 27 noiembrie 2018, primită de Curte la 6 februarie 2019, în procedura

**San Domenico Vetraria SpA**

împotriva

**Agenzia delle Entrate,**

cu participarea:

**Ministero dell’Economia e delle Finanze,**

CURTEA (Camera a șaptea),

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

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de S. Mortoni, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

**Hotărâre**

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 2 și 6 din 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 (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între San Domenico Vetraria SpA, pe de o parte, și Agenzia delle Entrate (Administrația Fiscală, Italia), pe de altă parte, în legătură cu deducerile efectuate de San Domenico Vetraria, pentru exercițiul fiscal 2005, ale TVA-ului plătit pentru sumele rambursate societății sale mamă Avir SpA pentru detașarea unui manager.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

4 Articolul 6 din această directivă prevede la alineatul (1) primul paragraf:

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

#### *Dreptul italian*

5 Potrivit articolului 30 din decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (Decretul legislativ nr. 276 de punere în aplicare a delegărilor privind ocuparea forței de muncă și piața muncii, prevăzute de Legea nr. 30 din 14 februarie 2003) din 10 septembrie 2003 (supliment ordinar la GURI nr. 235 din 9 octombrie 2003):

„1. 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.

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

6 Articolul 8 alineatul 35 din legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [Legea nr. 67 privind dispoziții pentru formarea bugetului anual și multianual al statului (Legea finanțelor pentru anul 1988)] din 11 martie 1988 (supliment ordinar la GURI nr. 61 din 14 martie 1988, denumită în continuare „Legea nr. 67/88”) prevede:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Nu se consideră relevante în scopuri de [TVA] împrumutul sau detașarea de personal în schimbul cărora se achită doar rambursarea costului aferent.”

### Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 În cursul anului 2004, Avir a detașat unul dintre managerii săi la filiala sa, San Domenico Vetraria, pentru a ocupa postul de director al uneia dintre unitățile acesteia din urmă. În acest context, San Domenico Vetraria a primit de la societatea sa mamă facturi în care figurau sume care corespundeau costurilor suportate pentru managerul detașat. La momentul rambursării către Avir a costurilor aferente acestei detașări, San Domenico Vetraria a aplicat TVA-ul în vederea exercitării ulterioare a dreptului de deducere.

8 Administrația Fiscală a considerat că aceste rambursări, întrucât nu priveau prestări de servicii între o filială și societatea sa mamă, nu intrau în domeniul de aplicare al TVA-ului, astfel încât a emis o decizie de rectificare a impunerii în vederea recuperării TVA-ului dedus cu acest titlu.

9 Acțiunea formulată de San Domenico Vetraria împotriva rectificării impunerii a fost respinsă de instanțele de prim grad și de apel. În special, instanța de apel a considerat că, în lipsa dovezii că salariatul detașat a primit sume majorate sau a exercitat funcții diferite de cele deja exercitate în cadrul societății de origine, sumele plătite de această societate corespundeau numai unor rambursări de costuri, în sensul articolului 8 alineatul 35 din Legea nr. 67/88.

10 Sesizată cu recurs de San Domenico Vetraria, Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia) apreciază că chestiunea dacă detașarea de personal în schimbul rambursării costurilor aferente poate fi considerată impozabilă este de o importanță decisivă pentru soluționarea litigiului principal.

11 În această privință, instanța respectivă precizează că, în conformitate cu articolul 8 alineatul 35 din Legea nr. 67/88, în cazul în care suma rambursată corespunde cuantumului cheltuielilor efectuate pentru personalul detașat, operațiunea de detașare nu este impozabilă, întrucât nu este relevantă în scopuri de TVA. Cu toate acestea, ar subzista îndoiele în ceea ce privește excluderea din domeniul de aplicare al TVA-ului a unei prestații precum detașarea de personal în schimbul rambursării costului prestațiilor aferente.

12 Astfel, potrivit instanței menționate, caracterul economic al unei operațiuni de detașare, precum cea în discuție în litigiul principal, pare să rezulte din existența necesară, pe baza articolului 30 din decretul legislativ vizat la punctul 5 din prezenta hotărâre, a unui interes specific al angajatorului care efectuează detașarea, și anume acela de a garanta funcționalitatea optimă a organizării comune a societății-mamă și a filialei. În plus, existența acestui interes nu ar fi contestată în speță.

13 Pe de altă parte, împrejurarea că o asemenea operațiune de detașare generează o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros ar putea reieși din cuantumul, în speță deloc neglijabil, plătit de societatea destinatară a detașării, egal cu cuantumul cheltuielilor și al sarcinilor care trebuie suportate în beneficiul lucrătorilor.

14 Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație) consideră, în plus, că norma națională pare să creeze o inegalitate de tratament nejustificată, care poate afecta principiul neutralității fiscale, între detașarea de personal și punerea la dispoziție de forță de muncă, din moment ce această din urmă operațiune generează întotdeauna o prestație impozabilă.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

15 În aceste condiții, Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 2 și 6 din [A șasea directivă] și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia nu se consideră relevante în scopuri [de TVA] împrumuturile sau detașările de personal efectuate de o societate-mamă în schimbul cărora filiala plătește doar rambursarea costurilor aferente?”

### Cu privire la întrebarea preliminară

16 Pentru a se răspunde la întrebarea adresată, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

17 Pe de altă parte, în temeiul articolului 6 alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă, este considerată prestare de servicii „orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri”.

18 În speță, din indicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că este necontestat că Avir are calitatea de persoană impozabilă și că prestarea de servicii în discuție în litigiul principal, și anume detașarea unui manager al acesteia la San Domenico Vetraria, filiala sa, a intervenit în interiorul țării în cauză.

19 Rămâne deci de stabilit dacă această prestare de servicii a fost efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

20 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, în cadrul regimului TVA-ului, operațiunile impozabile presupun existența unei tranzacții între părți care cuprinde stipularea unui preț sau a unei contravalori. Astfel, atunci când activitatea unui prestator constă în furnizarea în exclusivitate a prestațiilor fără o contraprestație directă, nu există o bază de impozitare și aceste prestații nu sunt, așadar, supuse plății TVA-ului (Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punctul 20 și jurisprudența citată).

21 Rezultă că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, și, prin urmare, este impozabilă numai în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului. Aceasta este situația dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punctele 21 și 22, precum și jurisprudența citată, Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 39, precum și Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 69).

22 În speță, din dosarul aflat la dispoziția Curții pare să reiasă că detașarea a fost efectuată pe baza unui raport juridic de natură contractuală între Avir și San Domenico Vetraria.

23 Pe de altă parte, rezultă că, în cadrul acestui raport juridic, au avut loc prestații reciproce, și anume detașarea unui manager al Avir la San Domenico Vetraria, pe de o parte, și plata, de către cea din urmă către cea dintâi, a sumelor care i-au fost facturate, pe de altă parte.

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

24 Comisia contestă însă existența unei legături directe între aceste două prestații, susținând că, în lipsa stipulării unei remunerații superioare obligațiilor suportate de Avir, detașarea în discuție în litigiul principal nu a avut loc în scopul de a primi o contraprestație.

25 Această argumentație nu poate fi reținută.

26 Rezultă din jurisprudența Curții că o legătură directă există atunci când două prestații se condiționează reciproc (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13-20 și Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punctele 15-17), și anume atunci când una este efectuată doar cu condiția ca și cealaltă să fie efectuată, și reciproc (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 noiembrie 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, punctul 14, și Hotărârea din 2 iunie 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, punctul 16).

27 În consecință, dacă s-ar stabili, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, că plata, de către San Domenico Vetraria, a sumelor care i-au fost facturate de societatea sa mamă era o condiție pentru detașarea de către aceasta din urmă a managerului și că filiala nu a plătit aceste sume decât cu titlu de contraprestație a detașării, ar trebui să se conchidă că există o legătură directă între cele două prestații.

28 În consecință, operațiunea ar trebui să fie considerată ca fiind efectuată cu titlu oneros și, întrucât celelalte condiții care figurează la articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă sunt de asemenea îndeplinite, ar fi supusă TVA-ului.

29 Este fără relevanță, în această privință, quantumul contraprestației, în special aspectul dacă acesta este egal, mai mare sau mai mic decât costurile pe care persoana impozabilă le-a suportat, în ceea ce o privește, în cadrul furnizării prestației sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 22, precum și Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 45 și jurisprudența citată). Astfel, o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestarea de servicii efectuate și contraprestația obținută (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 46 și jurisprudența citată).

30 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia nu se consideră relevante în scopuri de TVA împrumuturile sau detașările de personal efectuate de o societate-mamă către filiala sa, în schimbul cărora filiala plătește doar rambursarea costurilor aferente, în măsura în care sumele plătite de filială în favoarea societății-mamă, pe de o parte, și aceste împrumuturi sau detașări, pe de altă parte, se condiționează reciproc.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

31 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 a șaptea) declară:

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

**Articolul 2 punctul 1 din 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 trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia nu se consideră relevante în scopuri de taxă pe valoarea adăugată împrumuturile sau detașările de personal efectuate de o societate-mamă către filiala sa, în schimbul cărora filiala plătește doar rambursarea costurilor aferente, în măsura în care sumele plătite de filială în favoarea societății-mamă, pe de o parte, și aceste împrumuturi sau detașări, pe de altă parte, se condiționează reciproc.**

Semnături