

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

11 de março de 2020 (\*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigos 2.º e 6.º — Âmbito de aplicação — Operações tributáveis — Prestação de serviços efetuada a título oneroso — Destacamento de pessoal por uma sociedade-mãe para a sua filial — Reembolso pela filial limitado às despesas realizadas»

No processo C-94/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália), por Decisão de 27 de novembro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de fevereiro de 2019, no processo

**San Domenico Vetraria SpA**

contra

**Agenzia delle Entrate,**

com a intervenção de:

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

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: P. G. Xuereb, presidente de secção, T. von Danwitz e A. Kumin (relator), juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

— em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e S. Mortoni, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.º e 6.º 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 (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a San Domenico Vetraria SpA e a Agenzia delle Entrate (Agência das Receitas, Itália) a respeito das deduções efetuadas pela San Domenico Vetraria, no exercício fiscal de 2005, ao IVA pago sobre montantes reembolsados à sua sociedade?mãe, Avir SpA relativamente ao destacamento de um dirigente.

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 O artigo 2.º da Sexta Diretiva dispõe:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

[...]»

4 O artigo 6.º da referida diretiva enuncia, no seu n.º 1, primeiro parágrafo:

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

### ***Direito italiano***

5 O artigo 30.º do decreto legislativo n. 276 — Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (Decreto Legislativo n.º 276, 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), de 10 de setembro de 2003 (número ordinário do GURI n.º 235, de 9 de outubro de 2003), dispõe o seguinte:

«1. A situação de destacamento verifica-se quando o 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.

2. Em caso de destacamento, o empregador continua a ser responsável pelo regime salarial e regulamentar do trabalhador.»

6 O artigo 8.º, n.º 35, da legge n. 67 — Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [Lei n.º 67, Disposições Relativas à Elaboração do Orçamento Anual e Plurianual do Estado (Lei de Finanças de 1988)], de 11 de março de 1988 (número ordinário do GURI n.º 61, de 14 de março de 1988; a seguir «Lei n.º 67/88»), dispõe:

«Não são considerados relevantes para efeitos de [IVA] as afetações ou os destacamentos de pessoal pelos quais apenas é pago o reembolso do respetivo custo.»

## **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

7 No decurso do ano de 2004, a Avir destacou um dos seus dirigentes para a sua filial San Domenico Vetraria, para ocupar o cargo de diretor de um dos estabelecimentos dessa filial. Nesse contexto, a San Domenico Vetraria recebeu da sua sociedade?mãe faturas com os montantes

correspondentes aos custos suportados com o dirigente destacado. No momento do reembolso à Avir dos custos relativos a esse destacamento, a San Domenico Vetraria aplicou o IVA para efeitos de exercício ulterior do direito à dedução.

8 A Administração Fiscal considerou que esses reembolsos estavam fora do campo de aplicação do IVA, uma vez que não diziam respeito a prestações de serviços entre uma filial e a sua sociedade-mãe, pelo que procedeu a uma correção fiscal para recuperar o IVA deduzido a esse título.

9 O recurso interposto pela San Domenico Vetraria contra a correção fiscal não obteve provimento nos tribunais de primeira e segunda instância. Concretamente, o tribunal de segunda instância considerou que, na falta de prova de que o trabalhador destacado tivesse recebido pagamentos majorados ou tivesse exercido funções diferentes das já exercidas na sociedade de origem, os montantes pagos por aquela sociedade correspondiam apenas a reembolsos de custos, no sentido do artigo 8.º, n.º 35, da Lei n.º 67/88.

10 No recurso interposto pela San Domenico Vetraria, a Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália) considera que a questão de saber se o destacamento de pessoal mediante o reembolso dos respetivos custos pode ser considerado tributável tem uma importância decisiva para a solução do litígio do processo principal.

11 A este respeito, a Corte di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação) precisa que, em conformidade com o artigo 8.º, n.º 35, da Lei n.º 67/88, no caso de o montante reembolsado corresponder ao montante dos custos referentes aos trabalhadores destacados, a operação de destacamento não é tributável, pois não é relevante para efeitos de IVA. Contudo, subsistiriam dúvidas quanto à exclusão do campo de aplicação do IVA de uma prestação como o destacamento de pessoal mediante o reembolso do custo das prestações respetivas.

12 Com efeito, segundo aquele tribunal, a natureza económica de uma operação de destacamento como a que está em causa no processo principal parece decorrer do facto de, nos termos do artigo 30.º do decreto legislativo referido no n.º 5 deste acórdão, ser necessário existir um interesse específico do empregador destacante, qual seja, o de garantir uma maior funcionalidade da organização comum da sociedade-mãe e da filial. De resto, a existência desse interesse não é contestada no caso em apreço.

13 Além do mais, o facto de essa operação de destacamento dar origem a uma prestação de serviços a título oneroso poderia resultar do montante, no caso em apreço não despiciendo, pago pela empresa destinatária do destacamento e correspondente ao montante das despesas e encargos a suportar com os trabalhadores.

14 A Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação) considera também que a norma nacional parece causar uma desigualdade de tratamento injustificada, que pode ter efeitos no princípio da neutralidade fiscal, entre o destacamento de pessoal e a colocação à disposição de mão de obra, uma vez que esta última operação dá sempre origem a uma prestação tributável.

15 Nestas circunstâncias, a Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal Cassação) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem os artigos 2.º e 6.º da [Sexta Diretiva], 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?»

### **Quanto à questão prejudicial**

16 Para responder à questão colocada, importa salientar que, nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

17 Além disso, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, entende-se por prestação de serviços «qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens».

18 No caso em apreço, resulta das informações prestadas pelo tribunal de reenvio que não é contestado que a Avir tem a qualidade de sujeito passivo e que a prestação de serviços em causa no processo principal, a saber, o destacamento de um dirigente da Avir para a sua filial San Domenico Vetraria, ocorreu no interior do país em causa.

19 Falta portanto determinar se esta prestação de serviços foi efetuada «a título oneroso», no sentido do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva.

20 A este respeito, é jurisprudência constante que, no âmbito do sistema do IVA, as operações tributáveis pressupõem a existência de uma transação entre as partes, com a estipulação de um preço ou de uma contrapartida. Assim, quando a atividade de um prestador consiste em fornecer exclusivamente prestações sem contrapartida direta, não existe matéria coletável, não estando, portanto, estas prestações sujeitas ao IVA (Acórdão de 22 de junho de 2016, ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:470, n.º 20 e jurisprudência referida).

21 Daqui resulta que uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, e só é, portanto, tributável, se entre o prestador e o beneficiário existir uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, sendo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo de um serviço prestado ao beneficiário. É isso que se verifica se existir umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido (v., neste sentido, Acórdãos de 22 de junho de 2016, ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:470, n.os 21 e 22 e jurisprudência referida; de 22 de novembro de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, n.º 39; e de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, n.º 69).

22 No caso em apreço, parece resultar dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que o destacamento foi efetuado com base na relação jurídica de natureza contratual entre a Avir e a San Domenico Vetraria.

23 Além disso, verifica-se que, no quadro desta relação jurídica, foram realizadas prestações recíprocas, a saber, o destacamento de um dirigente da Avir para a San Domenico Vetraria, por um lado, e o pagamento, pela segunda à primeira, dos montantes que lhe foram faturados, por outro.

24 A Comissão contesta todavia a existência de umnexo direto entre essas duas prestações, alegando que, na falta de estipulação de uma remuneração superior aos encargos suportados

pela Avir, o destacamento em causa no processo principal não teve por objetivo receber uma contrapartida.

25 Esta argumentação não pode ser acolhida.

26 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que existe umnexo direto quando duas prestações estão reciprocamente condicionadas (v., neste sentido, Acórdãos de 3 de março de 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, n.os 13 a 20, e de 16 de outubro de 1997, Fillibeck, C?258/95, EU:C:1997:491, n.os 15 a 17), ou seja, uma prestação só é efetuada na condição de a outra também o ser e reciprocamente (v., neste sentido, Acórdãos de 23 de novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, n.º 14, e de 2 de junho de 1994, Empire Stores, C?33/93, EU:C:1994:225, n.º 16).

27 Assim, se se demonstrar — o que cabe ao tribunal de reenvio verificar — que o pagamento, feito pela San Domenico Vetraria, dos montantes que lhe foram faturados pela sua sociedade?mãe era condição para que esta última destacasse o dirigente e que a filial só pagou esses montantes como contrapartida do destacamento, deverá concluir?se pela existência de umnexo direto entre as duas prestações.

28 Por conseguinte, a operação deve ser considerada realizada a título oneroso e é sujeita a IVA, se os demais requisitos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva estiverem cumpridos.

29 É irrelevante, para este efeito, o montante da contrapartida, designadamente o facto de ele ser igual, superior ou inferior aos custos que o sujeito passivo suportou no âmbito da realização da sua prestação (v., neste sentido, Acórdãos de 20 de janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, n.º 22, e de 2 de junho de 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, n.º 45 e jurisprudência referida). Com efeito, essa circunstância não é suscetível de afetar o nexo direto entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida (Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, n.º 46 e jurisprudência referida).

30 Tendo em conta as considerações que precedem, deve responder?se à questão colocada que o artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional em virtude da qual não são considerados relevantes para efeitos de IVA os empréstimos ou destacamentos de pessoal de uma sociedade?mãe para a sua filial, realizados exclusivamente mediante o reembolso dos custos respetivos, quando os montantes pagos pela filial à sociedade?mãe, por um lado, e esses empréstimos ou destacamentos, por outro, estiverem reciprocamente condicionados.

### **Quanto às despesas**

31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

**O artigo 2.º, ponto 1, 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, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional em virtude da qual não são considerados relevantes para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado os empréstimos ou destacamentos de pessoal de uma sociedade**

**?mãe para a sua filial, realizados exclusivamente mediante o reembolso dos custos respectivos, quando os montantes pagos pela filial à sociedade?mãe, por um lado, e esses empréstimos ou destacamentos, por outro, estiverem reciprocamente condicionados.**

Assinaturas

\* Língua do processo: italiano.