COMISIA
EUROPEANĂ

Bruxelles, 22.6.2020
COM(2020) 243 final

COMUNICARE A COMISIEI CĂTRE CONSILIU

în conformitate cu articolul 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului

1. CONTEXT

În temeiul articolului 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[1] (denumită în continuare „Directiva TVA"), Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile directivei respective, pentru a simplifica procedura de colectare a TVA sau pentru a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau de evitare a obligațiilor fiscale. Întrucât această procedură prevede o derogare de la principiile generale în materie de TVA, în conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), măsurile naționale de derogare menționate la articolul 395 din Directiva TVA, care sunt permise „în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA- ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă", trebuie interpretate strict, iar măsurile respective trebuie să fie totodată necesare și adecvate pentru realizarea obiectivelor specifice pe care le urmăresc și trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA[2].

Prin scrisoarea înregistrată la Comisie la 17 decembrie 2019, Italia a solicitat o autorizație de a aplica o măsură de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA. În conformitate cu articolul 395 alineatul (2) din Directiva TVA, Comisia a informat celelalte state membre, prin scrisoarea din 5 mai 2020, cu privire la cererea înaintată de Italia. Printr-o scrisoare datată 6 mai 2020, Comisia a înștiințat Italia că dispune de toate informațiile pe care le consideră necesare pentru examinarea cererii.

Ca regulă generală, persoana care are obligația de a plăti TVA către autoritățile fiscale, în temeiul articolului 193 din Directiva TVA, este persoana impozabilă care furnizează bunurile sau prestează serviciile. Scopul derogării solicitate de Italia este de a transfera această obligație către persoana impozabilă către care sunt realizate livrările sau prestările (așa-numitul mecanism de taxare inversă), în cazul tuturor contractelor care implică punerea la dispoziție atipică de personal, și anume prestarea de servicii realizată prin intermediul contractelor de achiziție publică, prin subcontractare, prin încredințare către consorții sau alte societăți afiliate, caracterizată de utilizarea predominantă a forței de muncă la sediile comerciale ale clientului, cu utilizarea bunurilor de capital deținute de client sau care, în orice caz, îi pot fi atribuite acestuia. Scopul derogării solicitate este lupta împotriva fraudei.

2. TAXAREA INVERSĂ

Persoana care are obligația de a plăti TVA în temeiul articolului 193 din Directiva TVA este persoana impozabilă care livrează bunurile sau prestează serviciile. Scopul mecanismului de taxare inversă este de a transfera această obligație persoanei impozabile căreia i se furnizează bunurile sau i se prestează serviciile. Taxarea inversă este adesea

[1] JO L 347, 11.12.2006, p. 1

[2] A se vedea hotărârea din 27 ianuarie 2011 în cauza *Vandoorne* C-489/09, EU:C:2011:33, punctul 27.

utilizată pentru a combate frauda în domeniul TVA care are loc în sectoarele economice vizate, în special prin intermediul structurilor de tip firmă „fantomă”.

Frauda cu firme „fantomă” are loc atunci când comercianții vând bunuri sau prestează servicii, colectează TVA-ul de la clienții lor și apoi dispar fără a plăti autorităților fiscale TVA-ul colectat de la clienți. S-a constatat că, prin desemnarea persoanei căreia îi sunt furnizate bunurile sau îi sunt prestate serviciile drept persoană care are obligația de a plăti TVA în astfel de cazuri, mecanismul intern de taxare inversă elimină posibilitatea comiterii acestui tip de evaziune fiscală.

3. CEREREA

În temeiul articolului 395 din Directiva TVA, Italia solicită Consiliului ca, pe baza unei propuneri a Comisiei, să o autorizeze să aplice o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA în ceea ce privește aplicarea mecanismului de taxare inversă în legătură cu prestările interne de servicii care implică punerea la dispoziție atipică de personal.

Solicitarea se referă așadar la prestările de servicii, realizate prin intermediul unor contracte de achiziție publică, al subcontractării, al încredințării către consorții sau alte societăți afiliate, caracterizate de utilizarea predominantă a forței de muncă la sediile comerciale ale clientului, cu utilizarea bunurilor de capital deținute de client sau care, în orice caz, îi pot fi atribuite acestuia. Solicitarea nu vizează prestările de servicii către administrații publice și cazurile de închiriere de personal prin intermediul *Agenzie per il lavoro* (agenții certificate de plasare a forței de muncă), care intră sub incidența Decretului legislativ nr. 276 din 10 septembrie 2003 și sunt autorizate să desfășoare activitatea de intermediere a forței de muncă, de închiriere de personal, de recrutare și de plasare pe piața muncii a personalului disponibilizat.

Italia susține că introducerea măsurii de derogare este necesară pentru a lupta împotriva fraudei care apare în sectorul punerii la dispoziție atipice de personal. Conform cererii, modelul de fraudă implică mai mulți participanți, și anume furnizorii de personal, care sunt societăți cooperative ale producătorilor și lucrătorilor, și clienții – de obicei întreprinderi recunoscute care subcontractează forța de muncă de care au nevoie pentru a-și desfășura activitățile. Între aceste două părți se află consorții, care acționează ca intermediar între furnizori și clienți.

Societățile cooperative facturează serviciile prestate (punerea la dispoziție de personal), percepând TVA pe costul total al serviciului. Dată fiind natura serviciilor prestate (în principal forță de muncă), principalul cost pentru aceste întreprinderi este plata salariilor propriilor angajați, care nu presupune plata niciunui fel de TVA în amonte. Prin urmare, cuantumul total al TVA-ului în amonte plătit de aceștia este foarte mic. Drept rezultat, aceste întreprinderi au de obicei un TVA în amonte redus, pe care îl pot deduce din TVA-ul în aval. Aceasta va duce în mod normal la o situație de îndatorare față de trezorerie în ceea ce privește TVA-ul. Cu toate acestea, s-a observat că, în practică, mulți dintre acești

furnizori de personal nu remit TVA-ul autorităților fiscale. În unele situații, aceştia îşi majorează în mod artificial TVA-ul în amonte pentru a crea un credit fiscal prin intermediul unor operațiuni inexistente în amonte. Acest credit fiscal fictiv este utilizat pentru a compensa[3] datorii fiscale legate de TVA, contribuțiile de asigurări sociale şi alte impozite pe care ar trebui să le plătească la sursă aceste întreprinderi. În alte cazuri, furnizorii respectivi subdeclară TVA-ul datorat sau pur şi simplu nu plătesc cuantumul TVA-ului datorat.

În conformitate cu estimările incluse în cerere, 30 % din fraudă este cauzată de TVA-ul neplătit de întreprinderile care asigură punerea la dispoziție atipică de personal, căruia i s-ar aplica mecanismul de taxare inversă, iar restul de 70 % este cauzată de TVA-ul din amonte fals, utilizat în mod incorect pentru a plăti, printr-un mecanism de compensare, contribuții de asigurări sociale şi impozite reținute la sursă pe remunerațiile personalului contractat.

Prin desemnarea persoanei căreia îi sunt prestate serviciile ca persoană care are obligația de a plăti TVA, Italia ar dori să combată frauda sus-menționată, care apare în sectorul punerii la dispoziție atipice de personal.

Pe lângă mecanismul de taxare inversă, Italia va introduce şi alte măsuri antifraudă referitoare la alte impozite directe. Mai concret, va introduce un mecanism prin care datoria fiscală ar reveni mai degrabă clientului decât întreprinderii care pune la dispoziție lucrătorul, similar cu mecanismul pentru contribuțiile de asigurări sociale. În fine, va fi implementată şi o măsură de interzicere a compensării creditelor (incluzând creditele de TVA) pentru plata contribuțiilor de asigurări sociale şi a impozitelor reținute la sursă. Prin această măsură se va împiedica utilizarea creditelor de TVA create artificial pentru plata datoriilor legate de contribuțiile de asigurări sociale şi de impozitele reținute la sursă.

4. OPINIA COMISIEI

Atunci când Comisia primește cereri în conformitate cu articolul 395 din Directiva TVA, acestea sunt analizate pentru a se verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de bază pentru acordarea unei derogări, şi anume dacă măsura specifică propusă simplifică procedurile pentru persoanele impozabile şi/sau administrația fiscală sau dacă propunerea previne anumite tipuri de evaziune fiscală sau de evitare a obligațiilor fiscale. În acest context, Comisia a adoptat întotdeauna o abordare prudentă, restrictivă, pentru a se asigura că derogările nu subminează funcționarea sistemului general al TVA, că ele au un domeniu de aplicare limitat şi că sunt necesare şi proporționate.

Orice derogare de la sistemul de plată fracționată nu poate fi, prin urmare, decât o soluție de ultimă instanță şi o măsură de urgență şi trebuie să ofere garanții în ceea ce privește

[3] Compensarea creditelor fiscale este reglementată de legislația națională a statelor membre.

necesitatea și caracterul excepțional al derogării acordate. Aceste condiții nu par să fie îndeplinite în cazul de față, din motivele explicate în continuare.

Articolul 199 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA permite statelor membre să aplice mecanismul de taxare inversă pentru punerea la dispoziție de personal angajat în sectorul construcțiilor, o măsură pe care Italia a aplicat-o deja. Cererea depusă de Italia în legătură cu punerea la dispoziție de personal are o sferă de aplicare mult mai extinsă, deoarece ar fi o măsură transversală care ar putea afecta sectoare vaste ale economiei, aplicându-se în etape diferite ale producției și distribuției. Trebuie notat faptul că ar putea fi afectată prin această măsură orice întreprindere din orice sector al economiei, ca destinatar al serviciului, atunci când decide să recruteze forța de muncă de care are nevoie pentru o sarcină concretă. De asemenea, orice întreprindere care pune la dispoziție personal ca parte din activitatea sa comercială trebuie să verifice dacă îndeplinește criteriile stabilite pentru a decide când o întreprindere efectuează o punere la dispoziție atipică de personal și, în consecință, face obiectul aplicării mecanismului de taxare inversă. Așadar, este o măsură cu caracter general, care pare să nu fie suficient de țintită pentru a combate o situație concretă de fraudă.

Trebuie remarcat că Italiei i-au fost deja acordate două măsuri speciale cu caracter general pentru combaterea fraudei în domeniul TVA: mecanismul de plată defalcată[4], pentru furnizările de bunuri și prestările de servicii către autoritățile publice, către întreprinderi controlate de autoritățile publice și către întreprinderi cotate la bursa de valori care sunt incluse în indicele bursier FTSE MIB, și facturarea electronică generalizată obligatorie[5]. Acordarea unei alte măsuri speciale, precum cea solicitată, ar implica o și mai mare lipsă de armonizare între sistemul italian de TVA și sistemul comun de TVA instituit prin Directiva TVA, precum și o complicație în plus pentru întreprinderi, a căror sarcină administrativă ar crește, măsura depășind astfel ceea ce este necesar pentru combaterea unei situații speciale de fraudă. În ceea ce îi privește pe furnizori, aceștia vor trebui să verifice mai întâi dacă întreprinderea căreia îi prestează serviciul este o întreprindere căreia i se aplică mecanismul de plată defalcată. Dacă nu este cazul, atunci vor trebui să verifice dacă prestarea pe care o efectuează se califică drept punere la dispoziție atipică de personal. Dacă este cazul, vor trebui să aplice mecanismul de taxare inversă; în caz contrar, se aplică regimurile normale privind TVA. Prin urmare, furnizorii ar putea fi confruntați cu trei modalități posibile de percepere a TVA-ului în legătură cu operațiunile lor zilnice, ceea ce sporește posibilitatea apariției unor erori, litigii și sancțiuni. În ceea ce îi privește pe destinatarii serviciului, vor trebui să verifice de asemenea dacă prestarea de care beneficiază se califică drept punere la

[4] Decizia de punere în aplicare (UE) 2017/784 a Consiliului din 25 aprilie 2017 de autorizare a Republicii Italiene pentru aplicarea unei măsuri speciale de derogare de la articolele 206 și 226 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Deciziei de punere în aplicare (UE) 2015/1401, JO L 118, 6.5.2017, p. 17-19.

[5] Decizia de punere în aplicare (UE) 2018/593 a Consiliului din 16 aprilie 2018 de autorizare a Republicii Italiene să introducă o măsură specială de derogare de la articolele 218 și 232 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 99, 19.4.2018, p. 14-15).

dispoziție atipică de personal, care ar putea crea aceleași probleme în ceea ce privește erorile, litigiile și sancțiunile.

Totodată, conform cererii, frauda pe care măsura intenționează să o combată are două componente. Aproximativ 30 % din fraudă este cauzată de TVA-ul neplătit de întreprinderile care realizează punerea la dispoziție atipică de personal, iar restul de 70 % este cauzată de TVA-ul din amonte fals, utilizat pentru a plăti contribuțiile de asigurări sociale și impozitele reținute la sursă pe remunerațiile personalului contractat printr-un mecanism de compensare. Mecanismul de taxare inversă aplicat punerii la dispoziție atipice de personal ar viza doar combaterea a 30 % din frauda totală, și anume partea cauzată de neplată. Acesta nu ar contribui însă la evitarea majorării în mod artificial de către întreprinderi a TVA-ului lor în amonte pentru a crea credite fiscale nejustificate pentru plata contribuțiilor de asigurări sociale și a impozitelor reținute la sursă, ceea ce înseamnă că 70 % din frauda totală rămâne nesoluționată.

Conform informațiilor prezentate de Italia, este prevăzut pentru impozitele directe un mecanism prin care datoria fiscală ar reveni mai degrabă clientului decât întreprinderii care pune la dispoziție lucrătorul, similar cu mecanismul pentru contribuțiile de asigurări sociale. De asemenea, va fi implementată și o măsură de interzicere a compensării creditelor (incluzând creditele de TVA) pentru plata contribuțiilor de asigurări sociale și a impozitelor reținute la sursă. Dat fiind că aceste măsuri ar viza combaterea celei mai mari proporții din frauda în domeniul TVA legată de punerea la dispoziție atipică de personal, introducerea unui mecanism excepțional precum mecanismul de taxare inversă devine mai greu de justificat.

În ceea ce privește prima componentă a fraudei, TVA-ul neplătit de întreprinderile care asigură puneri la dispoziție atipice de personal, aceasta este o problemă care ar trebui tratată prin măsuri convenționale precum inspecții de rutină și audituri. În această privință, facturarea electronică generalizată obligatorie ar trebui să fie un instrument extrem de util pentru detectarea timpurie a acestei fraude în vederea combaterii sale.

Prin urmare, măsura solicitată de Italia nu pare să aibă o sferă de aplicare limitată, nici să fie necesară și proporționată pentru a combate situația specifică de fraudă legată de punerea la dispoziție atipică de personal. Ar fi recomandabil să se analizeze mai întâi rezultatele măsurilor implementate în legătură cu impozitele directe și cu compensarea creditelor, împreună cu utilizarea facturării electronice și a măsurilor de control obligatorii referitoare la acest sector.

5. CONCLUZIE

Pe baza elementelor expuse mai sus, Comisia se opune cererii prezentate de Italia.