

Verona, 27 maggio 2020

FOCUS

Il distacco del personale ai fini IVA alla luce della sentenza della Corte di Giustizia UE n. C-94/19 dell'11 marzo 2020

DISCLAIMER: La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA SI SENSI DEL REGOLAMENTO EUROPEO 679/16 (GDPR): La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il "titolare" del trattamento dati è Studio Righini e Associati con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a studiorighini@studiorighini.it

A cura di Monica Secco e Fabio Librandi

Il distacco di personale, disciplinato dall'articolo 30 del D. Lgs. n. 276 del 2003, rappresenta oggi uno

strumento molto utilizzato dalle imprese soprattutto nei rapporti infragruppo e consiste in un contratto mediante il quale il datore di lavoro (distaccante) pone uno o più lavoratori (distaccati) nella temporanea disponibilità di un altro soggetto (distaccatario). Tale strumento consente: al distaccante di mantenere la titolarità del rapporto di lavoro dipendente nei confronti del lavoratore distaccato; al distaccatario di organizzare e dirigere l'attività lavorativa del soggetto trasferito, beneficiando della sua prestazione.

Con riguardo agli aspetti IVA relativi a tale istituto ricordiamo come in passato si sia molto dibattuto sul fatto che il costo del personale distaccato, poi addebitato dal distaccante al distaccatario, possa rientrare tra le prestazioni di servizi assoggettate ad IVA di cui all'art. 3 del DPR 633/72 o se, invece, si ponga al di fuori del campo di applicazione dell'imposta.

Tale incertezza venne poi superata dal legislatore nazionale con l'introduzione dell'art. 8, comma 35, della Legge n. 67 del 1988, con il quale è stato previsto che *“non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo”*.

La *ratio* di fondo della norma poggia sul presupposto che il “costo puro” non sia da intendersi come un vero corrispettivo della prestazione, ponendola quindi fuori dal campo IVA per mancanza del requisito oggettivo.

Tuttavia, nonostante l'entrata in vigore del su menzionato articolo 8 non sono mancati contrasti interpretativi da parte della Corte di Cassazione, poi risolti dalla pronuncia a Sezioni Unite della stessa Corte la quale, con pronuncia n. 23021 del 7 novembre 2011, ha escluso il distacco del personale dalle prestazioni di servizi soggette ad IVA solo nel caso in cui il rimborso corrisponda alle retribuzioni e agli oneri previdenziali spettanti al dipendente e gravanti sul distaccante.

Negli ultimi anni tale interpretazione sembrava ormai aver assunto carattere stabile fino a che la Cassazione non ha ritenuto di adire alla Corte UE, avanzando delle riserve sulla conformità del già citato art. 8 con il diritto unionale (Direttiva 112/2006).

La Corte UE, con sentenza n. C-94/19 dell'11 marzo 2020, è così giunta ad affermare l'incompatibilità con la Direttiva, di una normativa nazionale *“in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente”*.

La Corte UE ha ritenuto che anche nel caso in cui vi sia il puro riaddebito del solo costo, nel caso in cui il distacco del personale ed il ristoro del costo costituiscano due prestazioni che si condizionano reciprocamente, vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa, tale riaddebito è assoggettato ad IVA.

Dalla lettura della motivazione appare subito, evidente, come lo strumento utilizzato dai giudici comunitari per risolvere la questione sottoposta alla loro attenzione sia stato il richiamo alla consolidata giurisprudenza della medesima Corte UE che, già dalla nota sentenza Tolsma (C-16/93), aveva rinvenuto il requisito dell'onerosità in presenza di un nesso fra il corrispettivo ricevuto ed il servizio reso, dove l'operazione "a titolo oneroso" presupponeva appunto uno scambio di reciproche prestazioni, l'una dipendente dall'altra.

Seguendo il ragionamento della Corte una prestazione di servizi è effettuata "a titolo oneroso", ai sensi della direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile *"soltanto quando tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto"*. La Corte prosegue affermando che *"risulta che sussiste un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa"*.

Seguendo tali principi quindi, se dovesse essere dimostrato - circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare - che il pagamento degli importi fatturati costituivano una condizione affinché il personale fosse distaccato, e che gli importi sono stati pagati solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un nesso diretto tra le due prestazioni. Conseguentemente si dovrebbe ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso ed essa sarebbe soggetta all'IVA. La Corte UE ha altresì evidenziato come L'IVA colpisca le prestazioni di servizio a titolo oneroso, indipendentemente dal fatto che il corrispettivo pattuito sia superiore, pari o inferiore rispetto ai costi sopportati dal prestatore nell'esecuzione della prestazione.

Su questa presa di posizione da parte della Corte UE, in contrasto con la normativa nazionale, l'Assonime non ha mancato di esprimere tutte le sue perplessità nella propria circolare n. 8 del 2020 dove ha evidenziato come il "nesso" richiamato dalla Corte corrisponda al sinallagma previsto dal

nostro ordinamento e che in tale ottica “*la rifusione alla parte che presta il personale del solo costo che questa sostiene per continuare a mantenere la sua posizione di datrice di lavoro non può costituire una remunerazione vera e propria, nel senso, cioè, di corrispettivo per il “servizio” di prestito di personale*”.

Secondo Assonime, infatti, è più corretto attribuire al rimborso in esame lo scopo di mantenere intatti i costi del distaccante, in virtù della richiamata titolarità del rapporto di lavoro. La causa del contratto non sarebbe, dunque, da rinvenirsi in ragioni lucrative ma piuttosto organizzative, come ad esempio impiegare personale altrimenti temporaneamente in esubero presso il distaccante o far fronte ad improvvise esigenze di personale delle imprese collegate.

Anche l'Assonime, infine, pone l'attenzione sull'efficacia, generalmente *ex tunc*, della sentenza della Corte di giustizia. Ciò significa che l'Agenzia delle Entrate sarebbe legittimata a pretendere il versamento dell'IVA sul costo del distacco di personale per gli anni d'imposta ancora accertabili, in ragione della, seppur sostanziale, abrogazione in via giurisprudenziale dell'art. 8 comma 35, della Legge n. 67 del 1988. Così facendo si andrebbe però in contrasto con il principio di tutela del legittimo affidamento del contribuente che abbia diligentemente osservato le disposizioni di legge, conformandosi a prassi e giurisprudenza prevalente. Principio questo tutelato, tra l'altro, sia a livello nazionale che comunitario.

Non mancano, tuttavia, nel recente passato, confortanti precedenti. Ne è un esempio quanto accaduto in merito al trattamento IVA delle prestazioni fornite dalle scuole guida, dove il legislatore nazionale ha adeguato la normativa interna esantativa alla pronuncia dei giudici comunitari che hanno dichiarato invece le prestazioni soggette ad IVA (causa C-449/17), senza prevedere alcuna efficacia retroattiva (art. 32, D.L. n. 124/2019).

Potrebbe essere questa la via migliore da percorrere, per cui ci si auspica che questa soluzione possa essere seguita anche con riguardo alla imponibilità IVA del distacco di personale dichiarata dalla Corte di Giustizia UE con la sentenza in commento.

I Professionisti dello Studio sono a disposizione per ogni chiarimento.