

Regime IVA del distacco del personale: la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si pronuncia sulla legittimità della disciplina nazionale.

La Corte di Giustizia, con sentenza dell'11.3.2020, resa con riferimento alla causa rubricata al numero C-94/19 (Agenzia delle Entrate contro San Domenico Vetraria Spa), ha statuito l'incompatibilità con la Direttiva IVA 2006/112/CE del regime di non imponibilità previsto dall'Art. 8, c. 35, della L. n. 67/1988¹, in relazione alle operazioni di distacco di personale dipendente² effettuate a fronte del mero rimborso da parte dell'impresa distaccataria dei costi³ (quali, la retribuzione e gli oneri previdenziali e contrattuali) sostenuti dall'impresa distaccante, in conformità del principio secondo cui sono da ricondurre nell'ambito di applicazione dell'IVA tutte le operazioni compiute a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e salvi, quindi, i casi in cui, nel singolo caso di specie, sia possibile escludere la natura sinallagmatica dell'operazione.

La pronuncia della Corte di Giustizia era stata sollecitata dalla Corte di Cassazione con ordinanza del 29.1.2019, n. 2385, in cui si dubitava della conformità della sopracitata disposizione nazionale rispetto alla Direttiva IVA proprio in ragione dell'uniforme orientamento della giurisprudenza comunitaria secondo cui, ai fini IVA, il riscontro dell'"onerosità" (o, meglio, "corrispettività") di una operazione prescinde dalla

¹ Ai sensi dell'Art. 8, c. 35, della L. n. 67/1988 *"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"*. I corrispettivi di importo inferiore o superiore al mero ribaltamento dei costi del personale dipendente distaccato sono, invece, imponibili ai fini IVA. Cfr. CORTE DI CASSAZIONE, SS.UU., sentenza del 7.11.2011, n. 23021; sentenza del 3.8.2012, n. 14053. Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione del 5.11.2002, n. 346.

² Ai sensi dell'Art. 30, c. 1 e 2, del D.Lgs. n. 276/2003 *"l'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore"*. In relazione ai distacchi effettuati nell'ambito di gruppi d'impresa, l'interesse dell'impresa distaccante (ossia della società controllante) è tipicamente quello di assicurarsi *"il buon andamento della controllata"* ovvero *"la maggiore funzionalità dell'organizzazione comune a controllante e controllata"*. Cfr. CORTE DI CASSAZIONE, ordinanza del 29.1.2019, n. 2385; MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, Circolare del 15.1.2004, n. 3.

³ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione del 5.11.2002, n. 346. Il rimborso del costo del distacco trova giustificazione nell'interesse della distaccataria a beneficiare della prestazione lavorativa del dipendente distaccato (il quale, infatti, viene ad essere inserito nell'organizzazione aziendale dell'impresa distaccataria, al cui potere direttivo è sottoposto, ancorché resti in capo all'impresa distaccante, stante la temporaneità del distacco, la titolarità formale del rapporto di lavoro dipendente e la conseguente responsabilità del trattamento economico e normativo nei confronti del lavoratore). Si comprendono, pertanto, le ragioni per le quali il Ministero del Lavoro ha osservato che *"poiché il lavoratore distaccato esegue la prestazione non solo nell'interesse del distaccante ma anche nell'interesse del distaccatario, la possibilità di ammettere il rimborso rende più lineare e trasparente anche l'imputazione reale dei costi sostenuti da ogni singola società"* Cfr. MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI, Circolare del 15.1.2004, n. 3. Il carattere fisiologico del rimborso dell'onere è stato altresì rilevato dalla Corte di Cassazione, nella sentenza del 13.4.1989, n. 1751, in considerazione del "vantaggio" che l'impresa distaccataria ritrae dall'operazione.

sussistenza del carattere lucrativo dello scambio e, precisamente, dalla circostanza che la stessa sia resa a fronte di un corrispettivo negoziale uguale, superiore o inferiore al costo sostenuto per la sua esecuzione.

Tanto premesso, la Corte di Cassazione aveva, comunque, ravvisato l'opportunità del rinvio pregiudiziale ritenendo che l'assoggettamento ad IVA delle prestazioni di distacco del personale dipendente potesse risultare in conflitto con il principio di neutralità dell'imposta (in virtù del quale le merci o le prestazioni del medesimo tipo, in concorrenza tra loro, devono essere trattate in modo uniforme sul piano impositivo⁴) tenuto conto del regime di tassazione IVA dettato dall'Art. 86, c. 4, del D.Lgs. n. 276/2003, con riferimento alla *"contigua ipotesi di somministrazione di manodopera svolta da imprese autorizzate, in relazione alla quale, quanto all'IVA, non si configurerebbe alcuna operazione irrilevante, bensì l'esenzione sempre e comunque dei rimborsi"* (Corte di Cassazione, ordinanza del 29.1.2019, n. 2385)⁵.

Il principio di neutralità⁶ non ha, tuttavia, formato oggetto di declinazione da parte dei Giudici comunitari, i quali hanno dichiarato che *"che l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione 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 lato, si condizionino reciprocamente"*⁷.

⁴ Cfr., ex multis, CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 28.6.2007, causa C-363/05, punto 46; sentenza del 23.10.2003, causa C-109/02, punto 20.

⁵ In particolare, in caso di assoggettamento ad IVA del distacco di personale (reso a fronte del mero rimborso dei costi), si acuisce la disparità di trattamento impositivo, atteso che (i) nel caso della somministrazione di manodopera, la base imponibile dell'imposta è costituita solo dal margine realizzato dalla società di lavoro interinale, pari alla differenza tra il corrispettivo negoziale e gli oneri retributivi e previdenziali oggetto di ribaltamento, mentre (ii) nel caso del distacco di personale dipendente, la base imponibile sarebbe costituita dall'intero importo del corrispettivo pagato dall'impresa distaccataria. Anteriormente alla sentenza della Corte di Giustizia, la disciplina tributaria degli schemi negoziali in commento risultava, sul piano formale, comunque, non perfettamente allineata, in quanto il legislatore aveva optato (i) nel caso della somministrazione di manodopera, per l'esclusione dalla tassazione dei costi per il personale, mentre (ii) nel caso del distacco, per l'irrilevanza della prestazione, ove resa a fronte del mero rimborso dei costi per il personale dipendente.

⁶ Invero, nel quesito sottoposto alla Corte di Giustizia il principio di neutralità è stato prospettato dalla Cassazione in termini generici. La Suprema Corte non ha neppure colto la ratio sottostante le disposizioni normative recanti il regime di tassazione del distacco di personale dipendente e di somministrazione di manodopera, volta ad equiparare il trattamento del prestito di personale dipendente a quello proprio del rapporto "non intermediato". E', del resto, a tale finalità che risponde la previsione normativa di cui all'Art. 8, c. 35, della L. n. 67/1988, laddove condiziona il regime di esonero da tassazione al mero rimborso del costo del personale dipendente distaccato.

⁷ Precisamente, la Corte di Giustizia ha statuito che *"26. Dalla giurisprudenza della Corte risulta che sussiste un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente (v., in tal senso, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C.16-93, punti da 13 a 20, e del 16 ottobre 1997, Fillibeck, C-258-*

La soluzione ermeneutica fornita dalla Corte di Giustizia potrebbe, pertanto, non essere risolutiva, in quanto formulata senza considerare in modo compiuto il principio di neutralità dell'imposta e senza applicare l'approccio sostanziale (ossia, prescindendo dalla forma giuridica o dagli schemi negoziali) dalla stessa notoriamente adottato nella qualificazione delle fattispecie e, quindi, nell'applicazione della Direttiva IVA, cui, invece, in relazione agli schemi negoziali che realizzano un prestito temporaneo di personale dipendente, risulta informata la normativa nazionale⁸.

L'arresto della Corte di Giustizia produce, infatti, l'effetto di sottoporre le prestazioni di distacco di personale dipendente ad un irragionevole trattamento deteriore, ai fini IVA,

95, punti da 15 a 17), vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa (v., in tal senso, sentenze del 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87, punto 14, e del 2 giugno 1994, *Empire Stores*, C-33/93, punto 16). 27. Se pertanto dovesse essere dimostrato – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – che il pagamento da parte della *San Domenico Vetraria* degli importi che le sono stati fatturati dalla sua società controllante costituiva una condizione affinché quest'ultima distaccasse il dirigente, e che la controllata ha pagato tali importi solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un nesso diretto tra le due prestazioni. 28. Di conseguenza, si dovrebbe ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso ed essa sarebbe soggetta all'IVA, dal momento che le altre condizioni di cui all'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva sono parimenti soddisfatte. 29. E' irrilevante, a tale riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione (v., in tal senso, sentenza del 20 gennaio 2005, *Holtel Scandic Gasaback*, C-412/03, punto 22, nonché del 2 giugno 2016, *Lajver*, C-263/15, punto 45 e giurisprudenza ivi citata). Infatti, una simile circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (sentenza del 2 giugno 2016, *Lajver*, C-263/15, punto 46 e giurisprudenza ivi citata). 30. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione 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 lato, si condizionino reciprocamente”.

⁸ Occorre, infatti, osservare che il servizio reso dal prestatore di lavoro dipendente non è assoggettato ad IVA in quanto quest'ultimo non integra il requisito dell'indipendenza enunciato all'Art. 9 della Direttiva IVA 2006/112/CE, recante la nozione di soggetto passivo. In termini inequivoci, l'Art. 10 della Direttiva IVA dispone che “la condizione che l'attività economica sia esercitata in modo indipendente, di cui all'articolo 9, paragrafo 1, esclude dall'imposizione i lavoratori dipendenti ed altre persone se sono vincolati al rispettivo datore di lavoro da un contratto di lavoro subordinato o da qualsiasi altro rapporto giuridico che preveda vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro e di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro”. A tali previsioni deve ritenersi informato (i) tanto l'Art. 8, c. 35, della L. n. 67/1998, recante il regime di tassazione IVA delle prestazioni di distacco di personale dipendente, (ii) quanto l'Art. 26-bis, della L. n. 196/1997, recante, in virtù del rinvio operato dall'Art. 86, c. 4, del D.Lgs. n. 276/2003, il regime di tassazione delle prestazioni di somministrazione di manodopera. D'altra parte, la stessa Agenzia delle Entrate ha ritenuto nella Risoluzione n. 275 del 2008 che le prestazioni di somministrazione di manodopera e di distacco del personale dipendente sono ontologicamente similari. Più in dettaglio, l'Agenzia ha dichiarato che la norma di cui all'Art. 8, c. 35, della L. n. 67/1988 “riconosce sostanzialmente tali spese come spese per prestazioni di lavoro. Il medesimo principio è stato trasfuso nell'ambito della disciplina del contratto di fornitura di lavoro e, successivamente, in quella della somministrazione di lavoro”, recata all'Art. 26-bis, della L. n. 196/1997.

rispetto alle prestazioni di somministrazione di manodopera⁹ (salvo considerare che quanto affermato in relazione al regime del distacco possa essere esteso al regime IVA della somministrazione di manodopera).

Ad ogni modo, allo stato, le prestazioni di distacco del personale dipendente devono considerarsi assoggettate ad IVA allorché il pagamento del corrispettivo si iscriva nell'ambito di un rapporto negoziale che comporta uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale, quindi, il compenso ricevuto dall'operatore costituisce il controvalore "effettivo" del servizio prestato, in quanto acquisito come "diretta"¹⁰ contropartita del valore "reale"¹¹ del servizio reso percepito dal committente¹².

Lo spazio per escludere l'assoggettamento ad imposizione della prestazione di distacco risulta, quindi, in concreto, assai limitato, atteso (i) da un lato, che, in base alla Direttiva IVA, non assume, in sé e per sé¹³, rilievo ai fini della connotazione "economica"

⁹ L'Art. 26-bis, della L. n. 196/1997 esclude dalla base imponibile IVA gli oneri retributivi e previdenziali rimborsati dall'impresa utilizzatrice all'agenzia di somministrazione allo scopo di evitare l'assoggettamento ad IVA della retribuzione del dipendente, in quanto estranea al campo di applicazione dell'IVA (e non certo nell'assunto che la spesa rimborsata debba essere detassata ai sensi dell'Art. 15, c. 1, n. 3, del DPR n. 633/1972). In questi termini si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 384 del 2002, ove ha indicato che la ratio della disposizione di cui l'Art. 26-bis, della L. n. 196/1997, è quella di *"evitare che venga assoggettata ad IVA la retribuzione del dipendente, che per sua natura è estranea alla sfera impositiva del tributo"*.

¹⁰ L'insussistenza del c.d. rapporto "sinallagmatico" o del c.d. "nesso diretto" tra prestazione e controprestazione" può, quindi, essere riscontrata quando l'attività del prestatore consiste nel fornire "esclusivamente prestazioni senza contropartita diretta". Detta situazione ricorre allorché la prestazione del servizio non è, in sostanza, condizionata ad un corrispettivo (ad esempio, quando la percezione e l'entità del compenso è aleatoria, ovvero quando a fronte del servizio è riscosso un compenso meramente simbolico). Cfr. CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29.10.2009, causa C- 246/08, punto 43; sentenza del 3.3.194, causa C-16/93, punto 12.

¹¹ Detto requisito ricorre se il corrispettivo percepito dipende da fattori endogeni alla prestazione (ad esempio, nel caso del servizio di assistenza legale fornita da uffici pubblici, dal numero di ore impiegate e/o dal grado di difficoltà della pratica). Non vi può, quindi, essere "nesso diretto" se il corrispettivo percepito dipende da fattori esogeni alla prestazione (ad esempio, nel caso del servizio di assistenza legale fornita da uffici pubblici, dal livello di reddito del beneficiario). Cfr. CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29.10.2009, causa C- 246/08, punti 48-49.

¹² Ai fini IVA, la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso deve essere assunta (salve alcune specifiche deroghe) pari al corrispettivo realmente ricevuto a tale scopo dal soggetto passivo, il quale rappresenta "un valore soggettivo", ossia il valore realmente percepito e non già un valore stimato secondo criteri oggettivi. Cfr., ex multis, Corte di Giustizia, sentenza del 19.12.2012, causa C-549/11, punto. 44; sentenza del 29.7.2010, causa C-40/09, punto 28.

¹³ Ai sensi dell'Art. 9, par. 1, della Direttiva IVA 2006/112/CE, gli scopi o i risultati dell'attività sono, di per sé, irrilevanti per la determinazione della sfera di applicazione della stessa direttiva. Cfr. CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 26.9.1996, causa C-230/94, punto 25. In tale pronuncia, la Corte di Giustizia ha escluso la natura onerosa del servizio di trasporto scolastico organizzato da un ente locale ritenendo che lo stesso non integrasse un'attività economica in quanto reso in circostanze diverse da quelle in cui le attività di trasporto delle persone sono abitualmente fornite sul mercato, atteso peraltro l'esiguità del compenso, pari al 3% del totale dei costi di trasporto sostenuti.

dell'attività¹⁴ (e, dunque, della onerosità o corrispettività della prestazione¹⁵) tanto lo scopo perseguito quanto i risultati della stessa, e (ii) dall'altro lato, che, in base alla normativa nazionale¹⁶, le società commerciali sono qualificate *ex lege* come soggetti passivi (fatte eccezione per le holding c.d. "statiche" che, cioè, non intervengono nella gestione delle partecipate).

In tale sopravvenuto contesto, nonostante le criticità poc'anzi segnalate, occorre, quindi, riconsiderare, con riferimento ai rapporti "in corso", l'impostazione adottata in relazione all'applicazione dell'IVA al fine di evitare contestazioni in relazione al regime di fatturazione ed all'eventuale legittimo esercizio del diritto alla detrazione e, soprattutto, i correlati risvolti sanzionatori. Risulta, infatti, preferibile applicare l'imposta ancorché sia stato pattuito che il distacco abbia luogo a fronte del mero rimborso del costo del personale¹⁷. Al contempo, nel caso la controllata distaccataria o la controllante distaccante dispongano di un diritto alla detrazione "limitato", occorrerebbe valutare l'esercizio dell'opzione per il c.d. regime del Gruppo IVA, a mente del quale le operazioni infragruppo non hanno rilevanza ai fini dell'imposta¹⁸, attesa, peraltro, l'applicabilità del criterio del "valore normale" di cui all'Art. 13, c. 3, lett. a) e lett. c), del DPR n. 633/1972.

Quanto, invece, ai rapporti "pregressi", si ritiene che non sussistano i presupposti per l'esercizio di attività di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti degli operatori che si siano conformati al dettato dell'Art. 8, c. 35, della L. n. 67/1988, in virtù del principio giurisprudenziale secondo cui lo Stato membro che non abbia recepito o correttamente recepito le disposizioni di una direttiva comunitaria nel proprio

¹⁴ Di regola, ai fini IVA, un'attività è considerata economica quando presenta un carattere stabile (e non occasionale) ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore della prestazione. Cfr. CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 29.10.2009, causa C-246/08, punto 37; sentenza del 26.9.1996, causa C-230/94, punto 20.

¹⁵ Ai fini dell'apprezzamento dell'onerosità della prestazione (che, come detto, prescinde dall'entità del compenso) assume rilievo l'indagine sulla connotazione "economica" dell'attività svolta dall'operatore, che, secondo le indicazioni della Corte di Giustizia, deve aver luogo avendo a riguardo all'insieme delle circostanze (inclusa la numerosità della clientela e l'importo degli introiti) in cui la prestazione è realizzata al fine di verificare, mediante raffronto, se la stessa sia realizzata o meno in circostanze analoghe a quelle che ordinariamente si riscontrano sul mercato in relazione al medesimo tipo di servizio. Cfr. CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 12.5.2016, causa C-520/14, punti 28-31.

¹⁶ Cfr. Art. 4, c. 2 e 6, del DPR n. 633/1972.

¹⁷ Per mere ragioni prudenziali, potrebbe essere utile regolamentare i rapporti "in corso" in termini chiaramente onerosi, stabilendo, ad esempio, un corrispettivo di ammontare superiore al mero rimborso del costo del personale distaccato.

¹⁸ Cfr. Art. 70-quinquies, c. 1, del DPR n. 633/1972. Tale indicazione vale con riferimento ai casi in cui il distacco di personale è posto in essere tra la società controllante e la società controllata. Lo schema del distacco di personale può trovare applicazione anche in altri contesti (consorzi, reti di imprese, associazioni in partecipazione, imprese aggiudicatarie di appalti pubblici).

ordinamento giuridico non può imporre i limiti derivanti dalla normativa sovraordinata invocandone la diretta applicabilità¹⁹.

Risulta, in ogni caso, pacificamente preclusa all’Agenzia delle Entrate l’irrogazione di sanzioni amministrative e l’intimazione di pagamento degli interessi moratori in virtù del principio del legittimo affidamento di cui all’Art. 10, c. 2, dello Statuto del Contribuente²⁰.

Roma, 20 aprile 2020

¹⁹ La Corte di Giustizia ha in più occasioni indicato che “*uno Stato membro che è venuto meno all’obbligo di recepire le disposizioni di una direttiva nel proprio ordinamento giuridico non può imporre ai propri cittadini i limiti derivanti da tali disposizioni, come non può far valere nei loro confronti l’esecuzione di obblighi derivanti da tale direttiva*”. Cfr., ex multis, CORTE DI GIUSTIZIA, sentenza del 14.7.2005, causa C-142/04, punto 35; sentenza 30.3.2006, causa C-184/04, punto 28; sentenza 8.10.1987, causa C-80/86, punti 13 e 14; sentenza 26.9.1996, causa C-168/95, punto 42. Risulta, quindi, che l’eventuale mancato corretto recepimento di una direttiva comunitaria non può avvantaggiare lo Stato membro, che, quindi, non può invocare la diretta applicabilità della normativa sovraordinata. Dunque, lo Stato membro e il contribuente si trovano in due posizioni di forza ben distinte: mentre lo Stato membro può solo pretendere l’applicazione della disciplina nazionale (non potendo invocare la diretta applicabilità della disciplina comunitaria non correttamente recepita), il contribuente ha, invece, diritto a beneficiare della disposizione a lui più favorevole, ovvero di scegliere se invocare la disciplina interna ovvero quella comunitaria.

²⁰ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione del 2.9.2019, n. 79/E. In tale documento di prassi, l’Agenzia delle Entrate ha dichiarato che le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 14.3.2019, causa C-449/2017, in merito all’assoggettamento ad IVA delle prestazioni didattiche finalizzate al conseguimento delle patenti di guida, avessero efficacia retroattiva, suggerendo ai contribuenti di regolarizzare le operazioni effettuate in regime di esenzione IVA ex Art. 10, c. 1, n. 20, del DPR n. 633/1972, salvo riconoscere l’applicabilità nella fattispecie del principio del legittimo affidamento di cui all’Art. 10, c. 2, della L. n. 212/2000. La soluzione espressa dall’Agenzia delle Entrate è stata, tuttavia, ripudiata dal legislatore che è intervenuto per fare salvi i comportamenti tenuti dai contribuenti fino al 2019 anche se difformi rispetto alle indicazioni della Corte di Giustizia. Cfr. Art. 32, c. 3, del D.L. n. 124/2019 (c.d. “Decreto Fiscale 2020”).