

## LA RILEVANZA IVA DELLE PRESTAZIONI DI DISTACCO DI PERSONALE ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA.

Di Giuseppe Giamportone, consigliere CAT di Palermo.

Una recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea dell'11 marzo 2020, nella causa C – 94/19, ha rivoluzionato la fattispecie delle prestazioni di distacco di personale e la loro rilevanza ai fini dell'IVA. Per una migliore comprensione della tematica - si ripete, la rilevanza ai fini IVA di operazioni di distacco del personale a fronte del quale è versato il solo rimborso dei relativi costi – e prima di esaminare il contenuto di tale decisione, è necessario svolgere alcune premesse volte ad inquadrare la fattispecie in esame.

Occorre, infatti, esaminare il regime IVA delle operazioni di distacco del personale, alle quali si applica, in Italia, l'art. 8, comma 35, della legge 67/1988, a mente del quale *“non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali e' versato solo il rimborso del relativo costo”*. Tale norma non ha fatto altro che formalizzare un principio già da tempo facente parte dell'ordinamento tributario italiano, come può evincersi da un esame della risoluzione ministeriale n. 502712/1973, precedente all'introduzione della normativa prima citata: *“i prestiti di personale dipendente nell'ambito del Gruppo ... non realizzano i presupposti per l'applicazione dell'I.V.A., sempreché ... le somme pagate dalla Società utilizzatrice in dipendenza del prestito, siano esattamente commisurate alla retribuzione spettante al dipendente prestato ed ai relativi oneri previdenziali ed assistenziali; in tale ipotesi, infatti, le somme in questione sono da ritenere pagate non già a titolo di corrispettivo ma di semplice rimborso di spese di lavoro subordinato, come tali, non soggette al tributo”*.

Nella Relazione Ministeriale era stata, dunque, chiarita la *ratio* di tale normativa da ricercare, appunto, nella circostanza che dette prestazioni fossero da considerare del tutto neutre e, come tali irrilevanti ai fini IVA, poiché non comportanti alcun guadagno per il distaccante e nessun risparmio per il distaccatario.

Allo stesso modo si è autorevolmente espressa la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, ulteriormente precisando che l'articolo di legge in esame *“deve essere inteso nel senso che il distacco di personale è irrilevante ai fini dell'IVA soltanto se la controprestazione del distaccatario consista nel rimborso di una somma esattamente pari alle retribuzioni ed agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante”* (cfr. Cass. Civ., SS. UU., n. 23021/2011).

La stessa Agenzia delle Entrate si è pronunciata sulla questione. Superato un periodo di oscillazioni nelle interpretazioni, è intervenuta la Risoluzione n. 346/E del 5.2.2002, con la quale l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, data l'irrilevanza Iva nel solo caso di mero rimborso del costo del lavoro, l'operazione deve qualificarsi come rilevante ai fini Iva (ed imponible) nel caso in cui siano rimborsate somme superiori od anche inferiori.

Già prima dell'intervento giurisprudenziale qui in commento, la Corte di Cassazione

aveva avuto, tuttavia modo, di criticare in parte, tale soluzione legislativa alla luce del quadro normativo Eurounionale. Ed, infatti, con la sentenza n. 3285 del 19 Febbraio 2016, la VI Sezione della Corte di Cassazione aveva rilevato che, in realtà, il concetto di onerosità di una prestazione previsto a livello europeo, consentisse di ricomprendervi anche le prestazioni effettuate al mero costo.

In questo quadro normativo, giurisprudenziale e di prassi è intervenuta, dunque, con riferimento alle operazioni di distacco di personale, la sentenza dell'11 marzo 2020 della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella causa C – 94/19, avente ad oggetto una domanda di rinvio pregiudiziale proposta dalla Corte di Cassazione Italiana. Con Tale domanda, in considerazione del precedente del 2016, si è chiesta alla Corte europea la corretta interpretazione degli artt. 2 e 6 della sesta direttiva in materia di IVA, nell'ambito di una controversia tra un contribuente italiano e l'Agenzia delle Entrate in merito alle detrazioni, effettuate dal contribuente, dell'IVA pagata sugli importi rimborsati alla società controllante del contribuente medesimo, per il distacco di un dirigente.

In tale contesto, la Corte di Cassazione ha chiesto alla Corte Europea “Se gli articoli 2 e 6 della sesta direttiva debbano essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale, in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata”.

La Corte di Giustizia ha fornito un'interpretazione che, in parte, impedisce l'applicazione indiscriminata dell'art. 8, comma 35, Legge 67 del 1988, chiarendo che, **ai fini dell'applicazione o meno dell'IVA alle operazioni di distacco di personale, ciò che è rilevante non è tanto se l'importo corrisposto per il distacco sia inferiore, uguale o maggiore del costo del personale stesso, quanto piuttosto che tra la prestazione di distacco e quella del rimborso del relativo costo ci sia o meno un nesso diretto.** Tale nesso sussiste qualora le due prestazioni si condizionano reciprocamente, “*vale a dire quando l'una è effettuata a condizione che lo sia anche l'altra e viceversa*”. In tal caso, conclude la Corte, si deve ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso, irrilevante essendo l'importo del corrispettivo. Di conseguenza, l'operazione andrà assoggettata ad IVA.

È necessario, in primo luogo, soffermarsi sui concetti di onerosità e di corrispettività di una prestazione ai fini IVA; concetto sul quale sia la Corte di Giustizia che la Corte di Cassazione, come già anticipato prima, hanno avuto modo di soffermarsi.

Il concetto di corrispettività è certamente più ristretto di quello di onerosità, dal momento che una prestazione effettuata a titolo oneroso può prevedere come controprestazione qualsiasi vantaggio economicamente valutabile. Di contro, una prestazione che prevede quale sinallagma il mero rimborso del suo costo non sarà certamente remunerativa, non avendo un corrispettivo quale controprestazione. Secondo la sentenza in commento, dunque, le prestazioni di distacco di personale, effettuate al mero rimborso del costo, sarebbero onerose anche se effettuate in assenza di corrispettivo.

Sembrirebbe questo il concetto abbracciato dalla Giurisprudenza Europea al fine di dichiarare incompatibile con la sesta direttiva l'art. 8, comma 35, della legge 67/1988, dal momento che risulta del tutto irrilevante che il distacco di personale sia stato

effettuato ad un prezzo superiore, uguale o addirittura inferiore.

Ad avviso dello scrivente, tuttavia, resterebbero dei margini di applicabilità della normativa interna, in tutte quelle ipotesi in cui il distacco del personale sia effettuato per particolari finalità, altre e diverse rispetto al rimborso del costo, che rispondo ad interessi generali della collettività. Ci si riferisce alle ipotesi in cui il personale sia dipendente di Enti pubblici e che i soggetti distaccati siano essi stessi Enti pubblici. In casi del genere, le finalità del distacco potrebbero rispondere, ad esempio, ad esigenze di salvaguardia dell'occupazione e delle professionalità maturate nella esecuzione dei servizi per i quali il distacco è effettuato. In molti di questi casi, tra l'altro, il distacco è effettuato senza alcun rimborso del costo, essendo i dipendenti distaccati retribuiti dal soggetto distaccante, il quale conserva, nei confronti del dipendente, tutte le obbligazioni scaturenti dalla legge e dal contratto di lavoro.

Tali finalità consentirebbero di non ritenere esistente il nesso diretto tra le due prestazioni, richiesto dalla Corte di Giustizia ai fini dell'applicazione dell'IVA a dette prestazioni.

### **Efficacia nel nostro ordinamento delle sentenze della corte di giustizia e delle direttive europee non attuate.**

Occorre, a questo punto, svolgere alcune considerazioni sugli effetti che siffatta interpretazione produce, sia con riguardo al passato che al futuro, nel nostro ordinamento.

A tal fine è necessaria una premessa sulla validità ed efficacia delle sentenze della Corte di Giustizia all'interno degli ordinamenti dei singoli Stati membri.

Ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, la Corte è chiamata a pronunciarsi, in via pregiudiziale, sull'interpretazione del diritto dell'Unione e, quindi, sulla compatibilità delle norme del diritto interno con l'ordinamento europeo. Attraverso tale meccanismo i giudici nazionali svolgono un importante ruolo nel processo di integrazione europea al fine di favorire l'uniformità e la corretta applicazione del diritto comunitario, garantendo una cooperazione giudiziaria tra gli ordinamenti.

Le sentenze che la Corte emana nel suo ruolo interpretativo dei trattati a seguito del rinvio pregiudiziale producono un effetto vincolante per il giudice nazionale che ha sollecitato l'intervento della Corte. Il giudice, in particolare, dovrà valutare, alla luce dei fatti di causa, la concreta applicazione del principio ermeneutico di diritto che si evince dalla sentenza.

Con riguardo, invece, alla possibilità che dette sentenze espandano i loro effetti oltre il giudizio cui si riferiscono deve in linea generale risponderci in senso affermativo, sia con riguardo alle giurisdizioni dei singoli Stati Membri, sia con riguardo alle pubbliche amministrazioni. Affinché si abbia tale efficacia, tuttavia, è necessaria un'operazione ermeneutica da svolgersi caso per caso per verificare se la questione di fatto e di diritto esaminata dalla Corte possa essere applicata anche ad altri casi, non potendo certamente in maniera automatica considerarsi applicabile a tutti i casi simili.

Quanto all'efficacia temporale delle sentenze della Corte di Giustizia, in linea generale queste hanno efficacia *ex tunc* essendo, appunto, sentenze interpretative di una norma giuridica. Tale principio subisce un necessario temperamento laddove esigenze

di certezza del diritto e tutela dell'affidamento dei terzi lo richiedano. La Corte di Giustizia ha, infatti, chiarito che, laddove i terzi in buona fede abbiano fatto affidamento sulla validità di una norma nazionale sulla base della quale hanno improntato i loro comportamenti fiscali, la pronuncia interpretativa non può avere efficacia *ex tunc*, ma dovrà necessariamente avere efficacia a partire dalla pronuncia medesima, e quindi *ex nunc*.

Altro aspetto rilevante da considerare è che nel momento in cui la Corte di Giustizia fornisce un'interpretazione di una direttiva europea che contrasta con una normativa interna, l'effetto che si produce è che lo Stato membro risulterà inadempiente rispetto alla direttiva. In tal caso si pone il tema degli effetti verticali e orizzontali di una direttiva. In particolare, gli effetti c.d. verticali di una direttiva sono quelli che si producono nei rapporti tra lo Stato membro e i suoi cittadini. Nella regolazione di tali rapporti, rispetto ad un'inadempienza di una direttiva da parte di uno Stato membro, i cittadini potranno far valere nei confronti di quest'ultimo, i diritti nascenti dalla direttiva non attuata ovvero, il che è lo stesso, di una direttiva rimasta inattuata per l'esistenza di una normativa interna con essa contrastante, secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia Europea. Viceversa, nel caso in cui, come quello in esame, una sentenza della Corte europea stabilisca che una normativa interna è incompatibile con una direttiva e tale incompatibilità produca effetti pregiudizievoli per il singolo cittadino, nei confronti di quest'ultimo, lo Stato membro, essendo inadempiente rispetto all'attuazione della direttiva, non potrà far valere, quantomeno per il passato, tali effetti negativi.

Gli effetti orizzontali di una direttiva, invece, attengono ai rapporti tra i singoli cittadini degli Stati membri. In tali casi i singoli potranno far valere nei confronti di altri soggetti privati i diritti nascenti dalla direttiva rimasta inattuata.

Stando a questi noti e consolidati principi attinenti ai rapporti tra l'ordinamento europeo e quello degli Stati Membri, nel caso in esame l'Amministrazione Finanziaria non potrebbe pretendere per il passato l'IVA non applicata alle prestazioni effettuate fino al pronunciamento della Corte di Giustizia.

### **Considerazioni conclusive.**

Dalle considerazioni che precedono si può certamente ricavare, in primo luogo, che la sentenza in commento è estremamente generica nel definire a quali condizioni la prestazione di distacco di personale possa continuare a considerarsi irrilevante ai fini IVA; troppo generica rispetto alle molteplici situazioni fattuali che nella prassi possono verificarsi. Troppo generica nella definizione di cosa debba intendersi per nesso diretto tra le prestazioni nonché anche sul concetto di onerosità e corrispettività rilevanti ai fini della qualificazione della prestazione.

Tale genericità non fa certamente bene al principio di certezza del diritto e, in particolare, di quello tributario che esige, ancora più delle altre branche dell'ordinamento, che tale principio sia molto più saldo di quanto non sia adesso.

Lo Statuto dei Diritti del Contribuente, ancora una volta, subisce un duro colpo ai suoi principi che risultano quanto mai frustrati.

Risulta evidente l'esigenza che il legislatore intervenga al fine di chiarire al meglio gli aspetti che nella sentenza in commento rimangono solo sullo sfondo, anche in

un'ottica di adempimento dei suoi obblighi rispetto all'attuazione di una direttiva europea.