



WORKING PAPER

23 giugno 2020

La (ir)rilevanza ai fini IVA del “distacco di personale”: il Principio di Diritto n. 7/2020 dell’Agenzia delle Entrate e la sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea C-94/19

Con il principio di diritto n. 7 del 19 giugno 2020, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che l’articolo 26-bis della Legge n. 196/1997, ai sensi del quale vengono escluse dall’applicazione dell’imposta le somme erogate a titolo di rimborso degli oneri retributivi e previdenziali per il personale con contratto di somministrazione a tempo determinato, si applica anche in presenza di un rapporto di mandato senza rappresentanza.

Il documento, di recentissima pubblicazione, pare non tenere in considerazione (non spendendo alcuna parola in merito) i principi sanciti dalla recente pronuncia della Corte di Giustizia dell’Unione Europea C-94/19 dell’11 marzo 2020, *San Domenico Vetraria SpA*, la quale si è occupata della rilevanza ai fini IVA degli importi corrisposti nell’ambito del “distacco di personale” dalla società distaccataria a quella distaccante.

L’occasione è quindi utile per riepilogare sinteticamente quanto affermato dai Giudici Europei e formulare alcune riflessioni sull’eventuale impatto ai fini della disciplina domestica.

Come segue.

* * *

La Sentenza C-94/19 della Corte di Giustizia dell’Unione Europea

Con la sentenza, la Corte di Giustizia si è espressa circa la compatibilità dell’articolo 8, comma 35 della Legge n. 67 dell’11 marzo 1988 (“**L. n. 67/1988**”), con la disciplina di cui all’articolo 24 della Direttiva 2006/112/CE (“**Direttiva IVA**”).

In specie, il menzionato articolo 8, comma 35, L. n. 16/1988, prevede che “[n]on 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 norma, è stata, a più riprese, oggetto di molteplici interventi

di prassi amministrativa nonché di sentenze della Suprema Corte di Cassazione¹, anche contrastanti tra loro, tanto da determinare l'intervento delle Sezioni Unite², le quali hanno definitivamente affermato che solo qualora l'ammontare addebitato fosse risultato inferiore o superiore al costo sostenuto, l'intero importo avrebbe dovuto essere assoggettato ad IVA³.

Tutto ciò premesso, la Corte di Giustizia, invece, è di recente giunta a concludere che non sarebbe compatibile con la Direttiva IVA *“una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto 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”*.

In specie, la Corte Europea ha voluto precisare come le prestazioni di servizi debbano considerarsi a titolo oneroso (ponendosi quindi come “imponibili”) tutte le volte in cui, nell'ambito del rapporto tra prestatore e committente, sia ravvisabile una relazione sinallagmatica basata sullo scambio di prestazioni reciproche, ossia il servizio reso e il corrispettivo pagato (cfr. pp. 21 e 26 della Sentenza) e ciò, anche nel caso in cui – come emerso in corso di giudizio – sia previsto il mero rimborso dei costi senza la pattuizione di alcun corrispettivo superiore agli oneri sostenuti.

In breve, e senza scendere eccessivamente nello specifico relativamente a tutti i passaggi della pronuncia, è sufficiente ravvisare, per i fini che ci occupano, che la Corte ha rimesso al giudice del rinvio l'onere di verificare se il rimborso del costo del personale fosse la condizione necessaria per il distacco, assumendo, quindi, la veste di un corrispettivo, oppure no.

Sul punto, autorevole dottrina⁴, ha osservato che – in termini teorici – i concetti di “corrispettivo” e di “reciproco condizionamento” delle prestazioni meriterebbero un puntuale approfondimento, al fine di indagare l'esistenza, o meno, di un sinallagma riconducibile ad un contratto a prestazioni corrispettive (ossia quel negozio in cui l'interesse di una parte a ricevere una prestazione si coordina con quello dell'altra *“a ricevere un corrispettivo adeguato, un corrispettivo, cioè, che remunererà il suo impegno”*).

Tutto quanto sopra considerato, quindi, occorre domandarsi quale sia l'efficacia della sentenza in commento in Italia.

- **L'efficacia delle direttive europee e delle sentenze della Corte di Giustizia**

Le direttive europee

In via preliminare è necessario considerare come il trattato istitutivo della Comunità europea attribuisca alla Corte di Giustizia il compito di assicurare l'uniforme interpretazione del diritto comunitario, fornendone l'interpretazione autentica. Pertanto, in prima battuta, pare necessario effettuare alcune considerazioni circa l'efficacia delle direttive dell'Unione Europea e, in secondo luogo, concentrarsi sulla portata delle pronunce giurisprudenziali.

Con riguardo alle direttive, le valutazioni debbono essere effettuate per le ipotesi di mancata o non corretta o intempestiva attuazione delle medesime, nel termine e con i provvedimenti

¹ Cass. Civ., sez. trib., sentenza del 7 settembre 2010, n. 19129.

² Cass. Civ., sez. uu., sentenza del 7 novembre 2011, n. 23021.

³ Cfr. anche Cass. Civ., sez. trib., sentenza del 23 ottobre 2013 n. 23996 e Cass. Civ., sez. trib., sentenza del 27 febbraio 2015, n. 4024.

⁴ Cfr. Circolare Assonime n. 8/2020.

nazionali prescritti, allorché la disposizione comunitaria possieda i requisiti per essere direttamente applicata – almeno da un punto di vista sostanziale – nell’ordinamento interno, ovvero, secondo un principio di carattere generale, se incondizionata e sufficientemente precisa.

Tuttavia, secondo un principio altrettanto immanente, come confermato anche dalla posizione consolidata della Corte di Giustizia al riguardo, le disposizioni provviste di effetto diretto, di una direttiva non tempestivamente o non correttamente trasposta, possono essere fatte valere dal singolo solo nei confronti dello Stato e non anche di altri individui (c.d. effetto diretto verticale). Più in particolare, si tratta di un effetto diretto verticale solo unilaterale, nel senso che al singolo che fa valere il proprio diritto lo Stato non può opporre la mancata trasposizione della direttiva di cui si è reso inadempiente: non potendo la direttiva imporre (ai sensi dell’articolo 249 del Trattato e differentemente da una norma del Trattato stesso) obblighi in capo ai singoli indipendentemente da una legge interna che vi abbia dato attuazione⁵, allora lo Stato non può evidentemente far valere un obbligo del singolo sancito dalla direttiva non trasposta.

In altri termini, l’efficacia diretta delle direttive non può essere, in ogni caso, operante “*in malam partem*” nei confronti del singolo cittadino/contribuente⁶, giacché le disposizioni ivi recate vedono quale loro naturali destinatari gli Stati membri, che hanno l’obbligo di recepirle dandovi attuazione. In altre parole, non è possibile farle valere direttamente nei confronti, e a danno, dei privati che abbiano correttamente applicato le norme di diritto positivo interno che, a causa dell’inerzia o dell’inadempimento dello Stato stesso, si rivelano incompatibili o non conformi alle direttive stesse.

In sostanza, se l’effetto nei confronti del privato può legittimamente essere da costui invocato “*in bonam partem*” (per far valere un proprio diritto nei confronti dello Stato), non può invece mai essere “*in malam partem*”, in quanto, come osservato anche da autorevole dottrina⁷, ove si ammettesse la diretta applicabilità delle disposizioni unionali, anche quando il singolo ha rispettato la norma interna che risulta contraria alla normativa europea, si consentirebbe allo Stato membro inadempiente di trarre vantaggio dalla sua violazione del diritto comunitario.

Le sentenze della Corte di Giustizia

Alla luce di quanto precede, anche con riguardo alla portata interpretativa attribuita alle sentenze della Corte di Giustizia, occorre osservare come la norma interpretata dalla Corte non possa in ogni caso avere diretta ed immediata applicazione nei confronti di un contribuente allorché preveda un obbligo (come quello di applicare l’IVA a determinate operazioni) a carico di quest’ultimo.

Più nello specifico, si deve osservare che, a fronte della funzione interpretativa attribuita alle pronunce, queste spiegano, almeno in linea di principio, la loro efficacia in maniera retroattiva (*ex tunc*), chiarendo la portata delle norme così come avrebbero dovuto essere applicate e recepite sin dalla loro entrata in vigore⁸.

⁵ Tesauro, F., *Diritto Comunitario*, Padova, 2008, p. 181.

⁶ Cfr. *ex multis* Corte di Giustizia dell’Unione Europea, Ratti, C-148/78; Becker, C-8/81; Marshall I, C-152/84; Arcaro, C-168/95; procura Torino c. X, C-74 e 129/95; RAS, C-233/01; Beuttenmuller, C-102/02.

⁷ PERRONE, “L’armonizzazione dell’IVA: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l’affidamento del contribuente”, in *Rassegna Tributaria*, 2006, pag. 423, “*Com’è noto, i destinatari dei precetti contenuti nelle direttive sono gli Stati membri e non già i singoli, di talché la disposizione contenuta in una direttiva non puntualmente recepita (o non recepita tout court nell’ordinamento interno) non può, di per sé, creare obblighi a carico di un singolo e, conseguentemente, non può essere fatta valere, in quanto tale, nei suoi confronti?*”.

⁸ Corte di Giustizia dell’Unione Europea, Paper Consult, C-101/16.

Tale principio, tuttavia, trova il temperamento nella circostanza che la medesima Corte viene adita in via incidentale e nel mezzo di un altro processo che si celebra dinanzi ai giudici nazionali. È proprio a fronte di tale prerogativa che l'efficacia "*ex tunc*" trova un limite nella sua essenza "*in bonam partem*", giacché essa si esplica nella misura in cui sia in grado di rimuovere un aggravio fiscale per i contribuenti dovuto all'incompatibilità della norma domestica con quella europea (gerarchicamente sovraordinata).

Al contrario, qualora la Corte di Giustizia vada a sancire una incompatibilità del diritto interno con quello unionale, ma senza apportare un immediato beneficio al contribuente leso, bensì attraendo a tassazione fattispecie escluse dalla normativa domestica, allora il concetto suesposto troverebbe una differente applicazione, come accaduto relativamente a talune prestazioni mediche che la Corte ritenne imponibili, mentre ai sensi della normativa italiana erano considerate esenti⁹.

Sul punto, infatti, in ossequio al principio del legittimo affidamento - che nel nostro ordinamento è sancito dall'articolo 10 della Legge n. 212/2000 ("*Statuto dei diritti del Contribuente*") - la Corte di Giustizia¹⁰ ha più volte escluso la portata retroattiva delle sue sentenze qualora non avesse potuto garantire il rispetto del principio della certezza del diritto. Ciò è accaduto, ad esempio, quando è stata decretata l'illegittimità dell'esenzione da IVA per le prestazioni rese dai consorzi assicurativi e bancari ai propri partecipanti, riconoscendo, però, l'esistenza del legittimo affidamento di tali soggetti nel regime previsto dalla norma, in virtù del quale il dispositivo non avrebbe potuto essere applicato retroattivamente¹¹.

Tale conclusione, peraltro, trova espressa conferma anche in un recentissimo intervento del Legislatore nazionale che ha ritenuto necessario adeguare la normativa interna¹² alla sentenza n. C-449/17 pubblicata il 14 marzo 2019 (relativa all'incompatibilità con la Direttiva del regime di esenzione da IVA, di cui all'articolo 10 del d.p.R. n. 633/1972, le lezioni impartite per il conseguimento delle patenti non professionali), prevedendo anche un *dies a quo*.

• Conclusioni

Tenendo a mente i principi sinteticamente esposti, si deve primariamente notare che la pronuncia della Corte non appare così chiara come *prima facie* sembrerebbe. Infatti, come evidenziato, è demandato al Giudice del rinvio il compito di determinare se il pagamento dell'importo da parte della distaccataria (anche se pari al costo sostenuto dalla distaccante) avesse assunto la veste di condizione necessaria per l'effettuazione del distacco o meno. In questa seconda ipotesi, infatti anche ad opinione della Corte di Giustizia, verrebbe esclusa la rilevanza ai fini IVA della fattispecie in commento.

Ad ogni buon conto, alla luce dei principi su esposti, indipendentemente dalle conclusioni del Giudice del rinvio, pare ragionevole ritenere che l'Amministrazione Finanziaria non possa invocare, a svantaggio del contribuente, l'incompatibilità della disposizione domestica rispetto alla Direttiva IVA. Per l'effetto, fintanto che l'articolo 8, comma 35, L. n. 67/1988 resterà in vigore, i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo

⁹ Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Margarete Unterpertinger, C-212/01 e Peter d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services Ltd, C-307/01.

¹⁰ Corte di Giustizia dell'Unione Europea, DNB Banka AS C-326/15 e Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. C-605/15.

¹¹ Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Deutsche Milchkontor GmbH C-205-215/82.

¹² Articolo 32 del Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124.

costo dovrebbero essere considerati non rilevanti ai fini dell'imposta, senza che l'Agenzia delle Entrate possa avanzare alcuna pretesa in tal senso.

Peraltro, per completezza, si evidenzia che il medesimo principio dovrebbe valere anche in relazione al regime di cui all'articolo 26-bis della L. n. 196/1997, che esclude dall'applicazione dell'IVA le somme erogate a titolo di rimborso degli oneri retributivi e previdenziali per il personale con contratto di somministrazione.

La pubblicazione del principio di diritto indicato in epigrafe da parte dell'Agenzia delle Entrate pare porsi in accordo con la riflessione appena prospettata. L'Amministrazione, infatti, nel fornire la propria risposta, ignora totalmente i principi espressi dalla Corte Europea nella attestazione commentata.

* * *

Foglia & Partners è a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento ed approfondimento in merito ai temi affrontati.

Contatti:

Email: home@fptax.it Web: fogliandpartners.com

Roma, Via dei Prefetti 17, Tel: +39 06 68300655

Milano, Largo Ildefonso Schuster 1, Tel: +39 02 09994690

Il presente documento ha finalità meramente informativa e non può essere inteso, in alcun modo, quale parere legale.