



Igino Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
igino@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

Distacco del Personale : Rilevanza ai fini IVA

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Il **trattamento IVA del distacco del personale**, ai sensi dell'art. 8 comma 35 della Legge n. 67/88, ha determinato, nel corso del tempo, una serie **difficoltà ed incertezze applicative** sfociate in oscillanti **orientamenti formulati tanto dall'Amministrazione finanziaria quanto dalla giurisprudenza**. Con la sentenza **11 marzo 2020 causa C-94/19, la Corte di Giustizia UE si è tuttavia pronunciata sul riaddebito del costo del personale distaccato**, dichiarando la **non conformità al diritto unionale della suddetta norma interna, laddove dispone che non sono rilevanti ai fini IVA i distacchi di personale per i quali è versato solo il rimborso del relativo costo**. Si è ritenuto, infatti, che, in considerazione del nesso diretto tra prestazione e controprestazione e dell'irrelevanza dell'importo del corrispettivo, la fattispecie dia luogo ad una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, pertanto, soggetta ad IVA. **Successivamente, tali criteri interpretativi sono stati recepiti dalla Corte di Cassazione, che ha stabilito l'inapplicabilità, in via generale, dell'art. 8 comma 35 della Legge n. 67/88, quale conseguenza dell'incompatibilità con la norma unionale**. La portata di tali pronunce si coglie con riferimento ai principi affermati, nonché all'efficacia spiegata nell'ordinamento nazionale.

Premessa

Il c.d. distacco (o prestito) di personale è disciplinato, a livello giuslavoristico, dall'art. 30 del DLgs. 10 settembre 2003 n. 276 (c.d. "Legge Biagi), ai sensi del quale: *"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"*.

Gli elementi che contraddistinguono tale istituto sono, pertanto, individuabili nei seguenti:

- la sussistenza di un effettivo interesse del datore di lavoro ad impiegare il proprio personale presso un soggetto terzo coincidente, di fatto, con la realizzazione di fini produttivi;
- il carattere temporaneo del distacco, nel senso che non può essere definitivo;
- l'esecuzione della prestazione di lavoro a favore di un soggetto terzo che non necessariamente appartiene al gruppo del distaccante;
- l'instaurazione di un rapporto trilaterale fra i soggetti coinvolti, ossia il datore di lavoro (distaccante), lavoratore (distaccato) e il soggetto che si avvale del personale (distaccatario).

OSSERVA

L'interesse al distacco sussiste sicuramente laddove sia sottoscritto un "contratto di rete d'impresa", poiché, per espressa previsione dell'art. 30 c. 4-ter D.Lgs. 276/2003, sorge automaticamente per effetto dell'operare della rete. In tal caso, l'interesse si presume in virtù dell'organizzazione e degli obiettivi comuni e deve essere "specifico, rilevante, concreto e persistente, accertato caso per caso, in base alla natura dell'attività espletata, potendo ad ogni modo coincidere con qualsiasi tipo di interesse produttivo dell'impresa distaccante, anche di carattere non economico" (cfr. interpello Min. Lavoro e politiche sociali 20 gennaio 2016 n. 1)

Rimangono in capo al datore di lavoro distaccante:

- ✓ il potere direttivo, benché delegabile al distaccatario;
- ✓ il potere di determinare la cessazione del distacco;
- ✓ la responsabilità del trattamento economico da corrispondere al lavoratore distaccato⁶;
- ✓ l'obbligo contributivo nonché di assicurazione contro gli infortuni e le malattie professionali relative al lavoratore distaccato.

Il prestito di personale presuppone, dunque, la conservazione dell'obbligo retributivo e contributivo a carico del distaccante, salva peraltro la possibilità per le parti di addivenire ad un diverso accordo nell'ambito del quale definire non solo le mansioni da assegnare al lavoratore distaccato, ma anche le modalità attraverso cui il distaccante provvede a riaddebitare al distaccatario i relativi oneri.

Allo scopo di evitare il rischio di manovre che presentino profili di abuso, è stabilito che:

- in caso di mutamento di mansioni, per il distacco occorre il consenso del lavoratore;
- qualora comporti il trasferimento in una sede situata a più di 50 km da quella presso cui il lavoratore è adibito, il distacco può essere disposto soltanto per comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive.

La disciplina IVA

Il trattamento IVA del distacco di personale trova regolamentazione, sul piano positivo, nell'art. 8 comma 35 della Legge 11 marzo 1988 n. 67, secondo cui i distacchi o

prestiti a fronte dei quali è previsto il rimborso del solo costo non assumono rilevanza ai fini dell'imposta.

La *ratio* della disposizione mira ad escludere dall'applicazione dell'imposta i meri riaddebiti del costo del lavoro, non ritenendosi ravvisabile, in tal caso, l'esistenza di un corrispettivo a fronte della prestazione di servizi.

Malgrado l'apparente chiarezza della normativa, nel corso del tempo, le operazioni di distacco del personale hanno determinato, in concreto, difficoltà e incertezze di ordine applicativo relativamente all'individuazione dei requisiti necessari per assoggettare ad IVA le somme rimborsate all'impresa distaccante da parte dell'impresa distaccataria.

Sulla questione, infatti, è intervenuta più volte l'Agenzia delle Entrate, riconoscendo l'applicabilità del citato art. 8 della Legge 67/88 e, quindi, l'esclusione da IVA, sostanzialmente, nei casi in cui ha ravvisato:

- la sussistenza di un rapporto di lavoro dipendente del personale distaccato presso l'impresa distaccante;
- l'organizzazione dell'attività lavorativa del dipendente, la direzione e l'esercizio del potere gerarchico da parte del distaccatario all'interno della propria struttura;
- l'impossibilità di ricondurre il distacco del personale in fattispecie contrattuali più complesse e articolate (es. il trasferimento di azienda, il contratto di appalto, ecc.);
- il mero riaddebito del costo del personale prestatato (comprensivo di retribuzione, fringe benefit, indennità chilometrica, oneri previdenziali e contrattuali).

Più in dettaglio, l'Amministrazione finanziaria, nel corso del tempo, ha affermato che:

- ✓ i prestiti di personale nell'ambito del gruppo non realizzano i presupposti applicativi dell'IVA, se le somme pagate siano "esattamente commisurate alla retribuzione spettante al dipendente prestatato ed ai relativi oneri previdenziali ed assistenziali"; in tale ipotesi, infatti, le medesime 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" (cfr. RM 5 luglio 1973 n. 502712);
- ✓ per l'applicazione dell'art. 8 comma 35 della Legge n. 67/88, "è necessario che il personale utilizzato sia legato da rapporto di lavoro dipendente con l'impresa fornitrice". In altre parole, condizione affinché gli addebiti per il prestito di personale siano esclusi da IVA è quella per cui i lavoratori mantengano il rapporto di lavoro con il soggetto "originario", ancorché l'attività lavorativa del dipendente venga poi organizzata dall'utilizzatore, nell'ambito della propria struttura" (RM 5 giugno 1995 n. 152/E);
- ✓ la "messa a disposizione di personale" ricorre quando il personale prestatato garantisce, alla società che se ne avvale, le proprie prestazioni in posizione di effettiva subordinazione. "Ciò comporta che i lavoratori, pur restando fisicamente dislocati presso le strutture della società di appartenenza, svolgano i compiti loro assegnati sotto la direzione ed il potere gerarchico e disciplinare esercitati dalla società che fruisce del «prestito»" (ris. Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002 n. 262);

- ✓ l'art. 8 comma 35 della Legge n. 67/88 "si applica solo se lo schema negoziale utilizzato per la fornitura della manodopera è il prestito o il distacco del personale". Occorre, inoltre, che sia rimborsato esattamente il costo del personale prestatore; se, al contrario, le somme rimborsate sono superiori o anche inferiori al costo, l'intero importo è imponibile ai fini IVA (ris. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2002 n. 346).

Nell'ipotesi in cui il distacco avvenga nell'ambito di un contratto più ampio, non si ritiene applicabile l'esclusione da IVA.

I prestiti strettamente collegati ad altre operazioni configurano, infatti, un servizio, complesso, unico ed inscindibile, anche in presenza di contratti separati, a fronte di un unico corrispettivo interamente imponibile ai fini IVA (cfr., tra le tante, ris. Agenzia delle Entrate 5.11.2002 n. 346).

Tale linea interpretativa è stata, da ultimo, confermata con la risposta a interpello 224/2019, in cui l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che il costo del personale distaccato è soggetto a IVA qualora, sulla base delle clausole e degli impegni contrattuali, concorre a formare il corrispettivo unico di un contratto di appalto, in quanto la prestazione deve considerarsi nella sua unitarietà interamente assoggettata ad imposta.

**La
giurisprudenza
UE**

All'interno del quadro sopra tracciato, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 19 gennaio 2019 n. 2385, ha rimesso alla Corte di Giustizia UE il giudizio relativo alla compatibilità delle previsioni di cui all'art. 8 comma 35 della Legge 67/88 rispetto al contenuto dell'art. 2 par. 1 della Direttiva 17/388/CEE (c.d. "Sesta Direttiva") ai fini IVA (attualmente trasfuso nell'art. 2 par. 1 della Direttiva 2006/112/CE).

La vicenda giudiziale trae origine da un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto ad una società controllata (distaccataria) il diritto alla detrazione dell'IVA sulle fatture emesse dalla società controllante (distaccante) in relazione ad un'operazione di distacco, posto che l'importo fatturato, in quanto di ammontare pari al rimborso del costo del personale, avrebbe dovuto ritenersi fuori campo IVA ai sensi dell'art. 8 comma 35 della Legge 67/88.

Nella sentenza 11 marzo 2020 relativa alla causa n. C-94/19, la Corte di Giustizia UE ha osservato, preliminarmente, che:

- una prestazione di servizi può considerarsi effettuata a titolo oneroso quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico che comporta uno scambio reciproco di prestazioni ed il compenso pattuito costituisce il controvalore effettivo del servizio prestatore;
- ai fini della sussistenza di un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto, non assume rilevanza l'entità del corrispettivo pattuito, che può essere quindi stabilito in misura pari, superiore o inferiore ai costi sostenuti dal soggetto passivo.

Sulla base di tali premesse, la medesima ha affermato che:

- il distacco del personale può essere idoneo a costituire una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso (rilevante ai fini IVA) ogniqualvolta sia provata:
 - l'esistenza di un rapporto sinallagmatico tra le parti;
 - la presenza di un nesso diretto tra il servizio reso ed il corrispettivo ricevuto;
- nella valutazione in merito alla natura "onerosa" della prestazione, non è rilevante l'ammontare del corrispettivo pattuito.

Seguendo questa impostazione, l'operazione di distacco si intende effettuata a titolo oneroso, con conseguente assoggettamento ad IVA, nel caso in cui:

- ✓ tra il prestatore (distaccante) e il beneficiario (distaccatario) intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di specifiche prestazioni;
- ✓ il compenso ricevuto costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato dal beneficiario (ovvero se i pagamenti effettuati dalla distaccataria costituiscono il corrispettivo del distacco del personale).

OSSERVA

Il distacco (o prestito) si differenzia dalla somministrazione di personale prevista dall'art. 26-bis della Legge n. 196/97, in quanto in quest'ultimo caso il somministratore ha come unico interesse quello della somministrazione del lavoro altrui ai fini di lucro, e non altri interessi produttivi.

La norma citata dispone che: *"I rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere (...) all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo, devono intendersi non compresi nella base imponibile dell'IVA di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".*

Si potrebbe ritenere che i principi affermati dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza relativa alla causa C-94/19 possano essere applicabili anche alla fattispecie della somministrazione di manodopera; va, tuttavia, segnalata la posizione contenuta nel principio di diritto Agenzia delle Entrate 19.6.2020 n. 7.

Nel documento di prassi si analizzava la somministrazione di personale in virtù di un rapporto di mandato senza rappresentanza fra due società, Alfa e Beta. *"In questo contesto, l'assunzione, da parte di Beta, dell'onere di rimborsare ad Alfa gli oneri e i costi di gestione anticipati/sostenuti, produce, ai fini IVA, l'effetto della totale equiparazione della natura dei servizi ricevuti dal mandatario a quelli da lui resi al mandante. Conseguentemente, le somme erogate da Beta ad Alfa, a titolo di rimborso degli oneri retributivi e previdenziali per il personale con contratto di somministrazione a tempo determinato, non vanno assoggettate ad IVA".*

Declinando tali principi nella fattispecie considerata, la Corte di Giustizia UE ha concluso che l'art. 2 comma 1 della Sesta Direttiva "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, si condizionino reciprocamente".

OSSERVA

In linea generale, le sentenze della giurisprudenza UE sono dotate di valenza interpretativa *ex tunc*, poiché definiscono la portata delle disposizioni unionali così come avrebbero dovuto essere intese e applicate fin dall'entrata in vigore, obbligando gli Stati membri ad uniformare i propri ordinamenti al contenuto delle medesime.

Considerando che l'attuale disciplina di cui all'art. 8 comma 35 della Legge n. 67/88 non collima con i principi espressi dalla Corte di Giustizia nella pronuncia sopra illustrata, l'Agenzia delle Entrate potrebbe legittimamente invocarne la diretta applicabilità con riguardo alle operazioni di distacco, dunque anche nei casi di mero rimborso del costo del personale.

La posizione di Assonime

In merito alle conclusioni raggiunte dalla Corte di Giustizia UE, Assonime ha reso nota la propria posizione con la circ. 19 maggio 2020 n. 8, sollevando perplessità e, in particolare, sostenendo che:

- ✓ in assenza di pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti per remunerare il dipendente, cioè di un *quid pluris* di natura economica, il distacco non ha luogo allo scopo di ricevere un corrispettivo. Invero, l'ipotesi di rifusione del solo costo del personale al distaccante perché mantenga la sua posizione di datore di lavoro non può qualificarsi come remunerazione, vale a dire come corrispettivo di una prestazione di servizi (imponibile IVA);
- ✓ il predetto rimborso ha la finalità di tenere indenne il distaccante dai costi che continua a sostenere per il dipendente distaccato e la causa del contratto tra le parti risiede in ragioni organizzative dell'impresa, più che lucrative;
- ✓ l'eventuale accertamento di una maggiore imposta per le operazioni di distacco del personale già considerate escluse integrerebbe un comportamento lesivo del principio generale di tutela del legittimo affidamento del contribuente (art. 10 comma 2 della Legge 27 luglio 2000 n. 21216) nonché della non sanzionabilità della violazione determinata da obiettive condizioni di incertezza (art. 6 del DLgs. 472/97).

OSSERVA

Con riferimento all'aspetto quantitativo della controprestazione, mette conto evidenziare come la giurisprudenza unionale non abbia lasciato margini

interpretativi. È stato, infatti, affermato che l'importo del corrispettivo – a prescindere dal fatto che possa essere maggiore, inferiore o uguale ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto – non influisce sull'esistenza, o meno, del nesso diretto tra prestazione e controprestazione.

La linea della Cassazione

Nelle ordinanze 2 marzo 2021 nn. 5601, 5602, 5609 e 5615, la Corte di Cassazione ha recepito l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 11 marzo 2020 causa C-94/19, assumendo peraltro una linea interpretativa penalizzante quanto agli effetti temporali.

OSSERVA

Sull'argomento, la Suprema Corte si era espressa, dapprima, escludendo dall'IVA la prestazione di distacco nel solo caso in cui il rimborso del costo del personale fosse risultato corrispondente alla retribuzione e agli oneri previdenziali spettanti al dipendente e gravanti sul distaccante (c.d. "puro costo"); qualora, invece, il corrispettivo concordato dalle parti fosse stato superiore o inferiore ai predetti importi, l'operazione avrebbe assunto natura di servizio, integrando il presupposto oggettivo dell'imposta (cfr., per tutte, Corte di Cassazione SS.UU. 7 novembre 2011 n. 23021). Tuttavia, successivamente alla Corte di Giustizia UE 11 marzo 2020 causa C-94/19, è stata elaborata una diversa interpretazione.

Le controversie oggetto delle suddette ordinanze riguardano il diritto alla detrazione dell'IVA relativo alle somme corrisposte nell'ambito di prestiti di personale, che l'Agenzia delle Entrate aveva contestato, affermando il principio dell'estraneità al campo IVA di tali corrispettivi e la conseguente illegittimità dell'IVA esposta in fattura.

Nelle fattispecie, la Corte di Cassazione ha stabilito l'inapplicabilità, in via generale, dell'art. 8 comma 35 della Legge n. 67/88, quale conseguenza dell'incompatibilità con la norma unionale, imponendo al giudice del rinvio di attenersi ai principi espressi dalla Corte di Giustizia UE.

In questo senso, è stato osservato che:

- la Corte di giustizia, nell'esaminare la prestazione resa attraverso il distacco del personale, ha precisato che le operazioni imponibili ai fini IVA presuppongono *"l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore"*, sicché una prestazione di servizi si ritiene effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 2 comma 1 della Sesta Direttiva, quando tra prestatore e 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;
- segnatamente, esiste un nesso diretto *"quando due prestazioni si condizionano reciprocamente vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche*

7

7

l'altra, e viceversa”;

- l'eguaglianza del corrispettivo (previsto per il riaddebito) all'ammontare dei costi sostenuti dall'impresa distaccante non è idonea a compromettere l'esistenza di un nesso diretto tra prestazione e controprestazione: il rapporto di sinallagmaticità non è, dunque, inficiato dall'ammontare del corrispettivo che può essere pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto nell'ambito della fornitura della sua prestazione;
- il disposto dell'art. 8 comma 25 della Legge n. 67/88 “è recessivo rispetto alla disciplina Eurounitaria”, dovendosi accertare ai fini IVA, e in conformità alla giurisprudenza unionale, “che sussista un nesso diretto tra le due prestazioni ai fini del reciproco condizionamento, vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa”.

Alla luce di ciò, si evidenzia come l'accoglimento, con efficacia retroattiva, dei principi espressi dalla giurisprudenza UE potrebbe avere un impatto significativo sulle operazioni di distacco del personale che, in base alla previsione normativa interna, non sono state assoggettate a IVA.

OSSERVA

In dottrina, si è affermato che un eventuale comportamento del contribuente contrario ai principi enunciati dalla Corte di Giustizia UE, ma conforme alla normativa interna e tenuto in data antecedente alla stessa – e ragionevolmente fino ad avvenuta abrogazione della norma interna contrastante con quella unionale –, “non dovrebbe poter essere invocata dall'Amministrazione finanziaria a sostegno di una sua pretesa in virtù di una richiesta di applicazione diretta della norma comunitaria (vedi sentenza C-441/14)” (cfr. Baridon F., “Giurisprudenza Ue con impatto sul regime IVA del distacco di personale”, *Il Quotidiano del commercialista*, www.eutekne.info, 6 aprile 2021).

Considerazioni finali

Sulla base di quanto fin qui esposto, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore per la modifica dell'art. 8 comma 35 della Legge n. 67/88, al fine di adeguare la normativa ai criteri interpretativi forniti dalla Corte di Giustizia UE.

Si tratterebbe, quindi, di stabilire se la normativa unionale, come interpretata dalla Corte di Giustizia UE, possa essere applicata a prescindere dall'abrogazione espressa della norma interna che dispone l'esclusione dall'IVA delle operazioni di distacco.

Nel contesto attuale, il corretto trattamento IVA del riaddebito del costo del personale distaccato potrebbe, infatti, continuare ad essere al centro di incertezze applicative: emerge l'esigenza di valutare caso per caso se il pagamento delle somme da parte del distaccatario rappresenti la condizione affinché il distacco del personale sia posto in essere da parte del distaccante, con conseguente imponibilità IVA della prestazione.

Ad ogni modo, nelle more del suddetto intervento, in relazione ai “nuovi” contratti di

distacco andrebbe valutata la possibilità di applicare l’IVA, in luogo dell’applicazione della normativa nazionale (ormai superata), ovvero di specificare che il distacco trae origine da specifiche esigenze organizzative e che l’importo eventualmente corrisposto alla distaccante non rappresenta la causa del contratto (e, quindi, il controvalore di un servizio prestato).

Con riguardo, invece, ai contratti di distacco del personale già in essere, cui è applicata la disciplina di cui all’art. 8 comma 35 della Legge 67/88, la questione è piuttosto delicata e meriterebbe, oltre alla particolare attenzione del legislatore, un chiarimento dell’Amministrazione finanziaria, che, in continuità con quanto già precisato per situazioni analoghe, consenta di limitare temporalmente gli effetti della decisione della Corte di Giustizia UE, circoscrivendo così la portata della conseguente giurisprudenza nazionale.

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.
Cordiali saluti*