

Disciplina dei prestiti di personale

di Vincenzo D'Andò

Pubblicato il 20 maggio 2020

Il caso: la controllante distacca presso la sua controllata uno dei suoi dirigenti per occupare il posto di direttore in uno degli stabilimenti di quest'ultima.

La controllata (distaccataria) riceve dalla controllante (distaccante) fatture recanti importi corrispondenti ai costi sostenuti per il personale distaccato.



Disciplina del prestito di personale sotto la lente di Assonime

Per la normativa italiana il **distacco**, o prestito, di personale viene escluso dal campo dell'IVA: l'art. 8, comma 35 della Legge n. 67/1988 prevede che non sono rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti del personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

In particolare, se l'impresa distaccante riaddebita all'impresa distaccataria il solo costo del personale distaccato, l'operazione non rientra nel campo dell'IVA; in caso contrario, l'operazione è assoggettata ad imposta.

Sul punto, però, l'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 346/2002) ha affermato che l'esclusione da IVA non può essere fatta valere nella misura in cui il distacco avvenga nel complesso di un contratto più ampio, caso nel quale la prestazione è assoggettata a imposta.

Personale distaccato: intervento della Corte di Giustizia UE

La Corte di Giustizia UE, nella **sentenza del 11 marzo 2020, causa n. C-94/19**, è, invece, giunta ad una conclusione opposta.

Ecco perché Assonime con la circolare 8/2020 del 19 maggio 2020, in ambito IVA, si sofferma sulla disciplina dei prestiti di personale, evidenziando le novità interpretative.

In particolare, la circolare esamina le conseguenze, sul regime IVA nazionale in tema di prestito di personale, derivanti dai principi affermati da una recente sentenza della Corte di Giustizia europea (dell'11 marzo 2020).

Come è noto, il regime nazionale dispone la non rilevanza ai fini del tributo di tali prestiti nei quali le parti abbiano previsto il solo rimborso del costo del lavoro, che ora si contrappone con quanto stabilito dalla Corte Ue nella sentenza in questione.

La Corte europea ha, quindi, dichiarato:

“L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che esso osta a 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”.

Dunque, **secondo la Corte di Giustizia**, con la sentenza in esame, occorre tassare ai fini IVA i prestiti e 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.

Le conclusioni a cui giunge la Corte di Giustizia, in riferimento al caso italiano C-94/19 sono state ritenute rivoluzionarie al punto tale da mettere in discussione la legittimità della disciplina normativa italiana sul tema in vigore dal 1988, in riferimento alla quale si era formata giurisprudenza e prassi consolidata.

La norma sotto accusa è l'art. 8, comma 35, della Legge 11 marzo 1988, n. 67, il quale recita:

«Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'[IVA] i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo».

Ed in effetti, fino ad oggi, il rimborso erogato dalla società “utilizzatrice” del personale distaccato pari al costo del personale sostenuto dalla società che procedeva al distacco non era soggetto ad IVA.

La posizione, validata dalla prassi e dalla giurisprudenza, è stata fino a ieri un punto fermo almeno nelle ipotesi di rimborso pari al costo.

L'inaspettata pronuncia dei giudici europei manda in tilt questo principio e mette i giudici italiani nelle difficili condizioni di valutare le circostanze - ora notevolmente più ristrette - di non applicabilità dell'IVA in riferimento a tali fattispecie.

Prestito di personale: il caso in esame

Il caso sottoposto all'attenzione della Corte di Giustizia è quello in pratica più diffuso: **la controllante distacca presso la sua controllata parte del suo personale (nel caso in specie uno dei suoi dirigenti) per occupare un posto (quello di direttore) in uno degli stabilimenti di quest'ultima.**

La controllata (distaccataria) riceve dalla controllante (distaccante) fatture recanti importi corrispondenti ai costi sostenuti per il personale distaccato.

Al momento del rimborso alla controllante dei costi relativi a tale distacco, la controllata applica l'IVA ai fini del successivo esercizio della detrazione.

L'Amministrazione finanziaria, contrariamente, ritiene tali somme estranee alla sfera di applicazione dell'IVA e provvede al recupero dell'imposta detratta in capo alla controllata.

Dopo vari gradi di giudizio, finalmente, la questione arriva a Lussemburgo.

Qui i giudici europei sembrano dare rilevanza essenzialmente a due elementi:

1. l'esistenza di un rapporto sinallagmatico, ovvero di un nesso diretto tra la prestazione di distacco del dirigente e la controprestazione di pagamento degli importi fatturati;
2. l'irrilevanza dell'importo del corrispettivo, che può essere pari, superiore od inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione.

In particolare, quanto al primo punto, è importante non trascurare il fatto che un'operazione è imponibile ai fini IVA solo quando effettivamente tra il prestatore e il committente esiste un rapporto giuridico tale per cui si realizza uno scambio di prestazioni reciproche e il compenso ricevuto dal prestatore è a tutti gli effetti il controvalore del servizio prestato al beneficiario.

Solo a tale condizione può parlarsi di nesso diretto che giustifica l'imponibilità ai fini IVA.

In sostanza, traslando tale principio al contratto di distacco, la Corte ritiene che, laddove il pagamento della società distaccataria degli importi fatturati dalla distaccante costituisca condizione affinché quest'ultima proceda a distaccare il dirigente, e considerati tali importi come corrispettivo del distacco, esiste il nesso diretto tra le prestazioni (punto 27 della sentenza).

È chiaro che tale condizione potrebbe non realizzarsi e di fatto non si realizza qualora l'interesse effettivo della distaccante è altro rispetto al mero rimborso del costo del personale distaccato (pensiamo a tutti i casi di personale altamente qualificato diretto a supervisionare un progetto presso una società controllata).

In questi termini, il citato punto 27 della sentenza lascia aperto uno spiraglio di non imponibilità IVA per le prestazioni in questione.

Prestito di personale: osservazioni

La circostanza che, alla data di pubblicazione della sentenza della Corte Ue, l'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988 fosse pienamente in vigore e che le posizioni ufficiali dell'Agenzia delle Entrate ne confermassero l'applicabilità, dovrebbe già di per sé essere sufficiente a dimostrare come un'applicazione retroattiva da parte dell'Amministrazione finanziaria dei principi espressi nella Sentenza comporterebbe una violazione del legittimo affidamento e della certezza del diritto.

Inoltre, il fatto che la Corte di Giustizia indichi al giudice nazionale la corretta interpretazione della norma interna alla luce della Direttiva 77/388/CEE del Consiglio si giustifica poiché, nell'ambito della causa, la corretta interpretazione del regime IVA del distacco di personale risulta richiesta nell'interesse del contribuente.

Infatti, si invocava la più ampia definizione comunitaria di servizi al fine di confutare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria che sosteneva la non rilevanza ai fini IVA del distacco di personale in ossequio al disposto dell'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988.

Sul punto nulla può essere eccepito.

È infatti consolidato nell'ambito della giurisprudenza europea il principio della diretta applicabilità delle direttive.

Ciò significa che il contribuente è legittimato a invocarlo dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato membro interessato (sentenza della Corte di Giustizia del 13 febbraio 2019, causa C-434/17).

A parte ciò, è pacifico, secondo un costante orientamento della Corte europea, che non può verificarsi la situazione inversa.

Non può cioè l'Amministrazione finanziaria (lo Stato membro) richiedere l'applicazione retroattiva dei principi espressi dalla Corte di Giustizia invocandone l'efficacia diretta all'interno dell'ordinamento nazionale.

A cura di Vincenzo D'Andò

Mercoledì 20 maggio 2020

Queste informazioni sono tratte dal Diario Quotidiano di Commercialista Telematico

