



LUGLIO 2021

LE SCADENZE

23/07/2021

- Termine di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate e la consegna al contribuente del Modello 730/2021 ordinario presentato al sostituto d'imposta dal 21 giugno al 15 luglio 2021;

26/07/2021

- Termine di presentazione degli elenchi riepilogativi di cessioni di beni e servizi intracomunitari (Modelli Intrastat) relativi al mese di giugno 2021 o del II° trimestre 2021;

30/07/2021

- Termine di versamento delle imposte a saldo e in acconto risultanti dalle dichiarazioni Modelli Redditi 2021 (IRPEF ed IRES) ed IRAP e del diritto camerale 2020 con maggiorazione dello 0,40% per i contribuenti non soggetti agli ISA che hanno approvato il bilancio entro il mese di maggio (ovvero entro il 31/07/2021 senza maggiorazione per le società che hanno approvato il bilancio nel mese di giugno);

31/07/2021

- Termine di presentazione del modello TR per la richiesta di rimborso o di comunicazione per l'utilizzo in compensazione del credito IVA del trimestre aprile-giugno 2021;

31/07/2021

- Termine di versamento del contributo Antitrust 2021 da parte delle società di capitali e cooperative con ricavi superiori a 50 milioni;

31/07/2021

- Termine di presentazione dei dati relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate verso soggetti non stabiliti in Italia in relazione ai documenti emessi nel II° trimestre 2021 (c.d. "esterometro");

I termini indicati sono quelli previsti alla data di pubblicazione. I termini per gli adempimenti fiscali, i versamenti di tributi e la presentazione e trasmissione telematica delle dichiarazioni che scadono in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo. Poiché potrebbero essere disposte ulteriori modifiche da nuovi interventi normativi, si consiglia di consultare l'elenco completo degli adempimenti e delle scadenze fiscali relativi al mese di Luglio 2021 al seguente link: <https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

IL TEMA DEL MESE

DISTACCO DEL PERSONALE: IL TRATTAMENTO IVA ALLA LUCE DEI RECENTI INTERVENTI GIURISPRUDENZIALI

Nella sentenza 11 marzo 2020, causa C-94/19, la Corte di Giustizia ha dichiarato l'incompatibilità alla Direttiva 2006/112/CE (c.d. "Direttiva IVA") dell'articolo 8, comma 35, della Legge 67/1988 che, in ambito nazionale, disciplina il trattamento IVA delle operazioni di prestito o distacco di personale. Questo orientamento, nel frattempo recepito dalla Corte di Cassazione, determina una situazione di incertezza in merito al trattamento da riservare ai fini IVA alle operazioni in esame.

DISTACCO DEL PERSONALE: IL TRATTAMENTO IVA ALLA LUCE DEI RECENTI INTERVENTI GIURISPRUDENZIALI

1. Aspetti civilistici

La normativa

Il c.d. “distacco del personale” consente al datore di lavoro (“distaccante”), di trasferire temporaneamente uno o più lavoratori dipendenti (c.d. “distaccati”) a favore di un soggetto terzo (“distaccatario”) al fine di soddisfare specifiche esigenze¹. Questo istituto è disciplinato, a livello civilistico, dall’articolo 30 del D.Lgs. 10 settembre 2003 n. 276 (c.d. “Legge Biagi”),² in base al quale è previsto che: *“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 distintivi che caratterizzano il distacco del personale sono, pertanto, i seguenti:

- la sussistenza di un **concreto e reale interesse** del datore di lavoro distaccante ad impiegare il proprio personale presso un altro soggetto³ (in particolare, il distacco è ritenuto legittimo ogni qualvolta sia posto in essere per il raggiungimento di un qualsiasi **interesse produttivo del distaccante** diverso da quello della mera somministrazione del personale previsto dall’articolo 26-bis della Legge n. 196/1997⁴. Inoltre, se il distacco viene sottoscritto tra aziende che hanno sottoscritto un **contratto di rete d’impresa**, lo stesso sorge automaticamente in forza dell’operare della rete. Pertanto, in questo caso, a differenza di quanto avviene nel distacco ordinario, l’interesse del distaccante è presunto e non deve essere provato);

¹ Ad esempio: a causa del temporaneo esubero del personale rispetto alle necessità dell’impresa, ovvero per le improvvise esigenze delle imprese collegate.

² C.d. “Legge Biagi”, concernente le norme di attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro ai sensi della Legge 14 febbraio 2003 n. 30.

³ Si segnala che, ai sensi del comma 4-ter del D.Lgs. 276/2003, *“qualora il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete di impresa che abbia validità ai sensi del Decreto Legge 10 febbraio 2009 n. 5, convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 aprile 2009 n. 33, l’interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell’operare della rete, fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall’articolo 2103 del Codice Civile”*.

⁴ Nella circolare 15 gennaio 2004 n. 3, l’Agenzia delle Entrate ha osservato che: *“quanto al profilo dell’interesse, l’articolo 30 del D.Lgs. 276/2003 ne consente una interpretazione piuttosto ampia, tale che il distacco può essere legittimato da qualsiasi interesse produttivo del distaccante che non coincida con quello della mera somministrazione di lavoro altrui, Inoltre, la sussistenza di tale interesse deve protrarsi per tutti il periodo di durata del distacco”*. In senso analogo, nella sentenza 15 maggio 2012 n. 7517, la Corte di Cassazione ha osservato che: *“l’esistenza di un interesse qualificato del datore di lavoro a che il dipendente svolga la propria prestazione di lavoro presso altro soggetto costituisce requisito qualificante della fattispecie del distacco e presuppone che tale interesse sussista non solo allorché il provvedimento organizzativo venga adottato, ma anche nel corso della sua esecuzione, dovendo trovare il soddisfacimento dell’interesse del terzo a utilizzare la prestazione del lavoratore distaccato perdurante giustificazione causale nell’esistenza di un interesse organizzativo proprio del datore di lavoro distaccante”*.

- la **natura temporanea** del distacco (questo elemento non sta a significare che il distacco debba essere di breve durata, ma soltanto che lo stesso non può essere definitivo);
- lo svolgimento della prestazione di lavoro **a favore di un terzo soggetto** (non necessariamente appartenente al medesimo gruppo del distaccante);⁵
- il **rapporto trilaterale** instaurato tra i soggetti coinvolti (datore di lavoro distaccante, lavoratore distaccato e distaccatario che riceve e utilizza il personale).

Le caratteristiche del distacco del personale

Viceversa, restano in capo al **datore di lavoro distaccante**:

- il **potere direttivo**, delegabile al distaccatario;
- il potere di determinare la **cessazione del distacco**;
- la responsabilità del **trattamento economico** e normativo a favore del lavoratore distaccato⁶;
- l'**obbligo contributivo**, l'assicurazione contro gli infortuni e le malattie professionali relative al lavoratore distaccato;

Il distacco presuppone, quindi, la conservazione dell'obbligo **retributivo e contributivo** a carico delle società distaccante, fatta salva la possibilità per le parti di prevedere un accordo in cui regolare, oltre alle mansioni da assegnare, le modalità attraverso le quali la società distaccante provvede a riaddebitare alla distaccataria il relativo onere.

Al fine di evitare manovre abusive, è previsto che⁷:

- il distacco che comporta un **mutamento di mansioni** deve avvenire con il **consenso** del lavoratore interessato;
- in caso di trasferimento in una unità produttiva situata a più di **50 km** da quella in cui il lavoratore è adibito, il distacco può avvenire soltanto per **comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive**.

Si osserva che il distacco del personale si differenzia dalla mera somministrazione, 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.

⁵ In tal senso è stato riconosciuto che "il distacco del lavoratore non comporta una novazione soggettiva ed il sorgere di un nuovo rapporto col beneficiario della prestazione lavorativa, ma solo una modificazione nell'esecuzione del rapporto nel senso che l'obbligazione del lavoratore viene adempiuta non in favore del datore di lavoro distaccante, bensì in favore del datore di lavoro distaccatario" (Cassazione, 18 agosto 2004 n. 16165 e 8 giugno 2005 n. 11952).

⁶ Al riguardo, nella sentenza 8 giugno 2005 n. 11952, la Corte di Cassazione ha osservato che: "il distacco del lavoratore non comporta una novazione soggettiva ed il sorgere di un nuovo rapporto col beneficiario della prestazione lavorativa, ma solo una modificazione nell'esecuzione del rapporto nel senso che l'obbligazione del lavoratore viene adempiuta non in favore del datore di lavoro distaccante, bensì in favore del datore di lavoro distaccatario".

⁷ Articolo 30 D.Lgs. n. 276/2003.

2. La disciplina IVA

Il distacco del personale è regolamentato, ai fini IVA, dall'articolo 8, comma 35, della Legge 11 marzo 1988 n. 67. In base a questa disposizione, i prestiti o distacchi del personale a fronte dei quali è previsto il rimborso del solo costo, **non assumono rilevanza ai fini IVA**⁸.

La *ratio* di questa disposizione è quella di escludere dall'applicazione dell'IVA i meri riaddebiti del costo del lavoro, e ciò in quanto, in questo caso, non è possibile ravvisare l'esistenza di un corrispettivo di una prestazione di servizi, trattandosi più propriamente di una **prestazione senza corrispettivo**.

In caso contrario, le somme corrisposte assumono rilevanza ai fini IVA in quanto aventi la natura propria di corrispettivo relativo ad una "prestazione di servizi" (in particolare, in qualità di "appalto di servizi").

Nonostante l'apparente chiarezza della normativa sopra illustrata, le operazioni di distacco di personale hanno dato luogo, nel corso del tempo, a notevoli incertezze applicative in merito all'esatta individuazione dei requisiti necessari per assoggettare ad IVA le somme che sono rimborsate dall'impresa distaccataria a favore della distaccante. Sulla questione, attraverso vari interventi, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'applicabilità dell'articolo 8 della Legge 67/1988 sopra citato (e quindi l'esclusione da IVA del distacco), previo soddisfacimento dei seguenti requisiti:

- 1) sussistenza di un **rapporto di lavoro dipendente** del personale distaccato con l'impresa distaccante;
- 2) organizzazione dell'attività lavorativa del dipendente, direzione ed esercizio del potere gerarchico operati **dal distaccatario** nell'ambito della propria struttura (in caso contrario, anche il rimborso del puro costo del distacco è stato considerato idoneo a configurare una prestazione di servizi soggetta ad IVA);
- 3) impossibilità di ricomprendere il contratto di distacco del personale in **altre tipologie contrattuali** più complesse e articolate (ad esempio il trasferimento di azienda o un contratto di appalto);
- 4) **mero riaddebito** del costo del personale prestatore (comprensivo della retribuzione e degli oneri previdenziali e assistenziali).

In tal senso, è stato osservato che:

- *"i prestiti di personale dipendente nell'ambito del gruppo ... non realizzano i presupposti per l'applicazione dell'IVA, sempreché ... le somme pagate dalla società utilizzatrice in dipendenza del prestito siano esattamente commisurate alla retribuzione spettante al dipendente prestatore 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"*⁹;

⁸ Articolo 8, comma 35, Legge 67/1988: "Non sono da intendere rilevanti agli effetti dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo".

⁹ Risoluzione ministeriale 5 luglio 1973 n. 502712. In senso analogo anche la risoluzione 1 luglio 1986 n. 354622.

- “per l'applicazione della disposizione di cui all' articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988, è necessario che il personale utilizzato sia legato da rapporto di lavoro dipendente con l'impresa fornitrice. L'attività lavorativa del dipendente, poi, deve essere organizzata da chi riceve la prestazione, nell'ambito della propria struttura”¹⁰;
- “la “messa a disposizione di personale” ricorre quando il personale prestato 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””¹¹;
- l'articolo 8, comma 35, della Legge n. 67/1988 “... si applica solo se lo schema negoziale utilizzato per la fornitura della manodopera è il prestito o il distacco del personale. È necessario, poi, che venga rimborsato esclusivamente il costo del personale prestato (retribuzione, oneri previdenziali e contrattuali). Se, al contrario, le somme rimborsate sono superiori (o anche inferiori) al costo, l'intero importo è imponibile ai fini Iva (cfr. risoluzione 5 luglio 1973, n. 502712, risoluzione 19 febbraio 1974, n. 500160, risoluzione 20 marzo 1981, n. 411847)”.¹²

Gli interventi della Corte di Cassazione

A livello giurisprudenziale, tra i vari interventi, la Corte di Cassazione ha riconosciuto:

- **l'esclusione da IVA** delle operazioni di distacco del personale in cui l'impresa beneficiaria si limita a rimborsare i **solli costi** di utilizzo del personale distaccato (ovvero, tipicamente, le retribuzioni, gli oneri fiscali e previdenziali e le altre spese sostenute per i dipendenti¹³);
- la necessità di assoggettare **ad IVA** il distacco del personale qualora l'operazione determini a favore del distaccante il rimborso di una somma **superiore** alle retribuzioni ed agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti su quest'ultimo¹⁴;
- (in caso di applicazione dell'IVA) la necessità di applicare l'imposta **sull'intero importo** del corrispettivo pattuito.¹⁵

3. La sentenza della Corte di Giustizia Europea

Nel già articolato quadro interpretativo sopra illustrato, con l'ordinanza 19 gennaio 2019 n. 2385, la Corte di Cassazione ha rimesso alla **Corte di Giustizia Europea** il giudizio relativo alla **compatibilità** delle previsioni indicate nell'articolo 8, comma 35, della Legge 67/1988 al contenuto della Direttiva Comunitaria ai fini IVA.

¹⁰ Risoluzione ministeriale 5 giugno 1995, n. 152/E.

¹¹ Risoluzione Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002 n. 262.

¹² Risoluzione Agenzia delle Entrate 5 novembre 2002 n. 346.

¹³ Corte di Cassazione, 6 marzo 1996 n. 1788.

¹⁴ Corte di Cassazione, 7 settembre 2010 n. 19129.

¹⁵ Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 7 novembre 2011 n. 23021 e 3 agosto 2012 n. 14053.

La vicenda che ha originato il contenzioso è costituita da un avviso di accertamento mediante il quale l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto ad una società controllata (distaccataria) il diritto di operare la detrazione dell'IVA applicata sulle fatture emesse dalla controllante (distaccante) in relazione ad un'operazione di prestito di personale; in particolare, il divieto della detrazione è stato giustificato dal fatto che l'importo fatturato, in quanto di ammontare pari al rimborso del costo del personale distaccato, avrebbe dovuto essere considerato "fuori campo IVA" ai sensi dell'articolo 8, comma 35, della Legge 67/1988. Facendo seguito ai primi due gradi di giudizio favorevoli all'Agenzia delle Entrate, la Cassazione ha evidenziato la sussistenza di una **situazione di incertezza** tale da giustificare la sospensione del giudizio e la rimessione della questione al vaglio della Corte di Giustizia Europea.

La sentenza della Corte di Giustizia C-94/19

Nella conseguente **sentenza 11 marzo 2020 n. C-94/19**, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea:

- dopo avere preliminarmente osservato che:
 - a) una prestazione di servizi può dirsi effettuata a titolo oneroso quando tra le parti intercorre un **rapporto giuridico** nell'ambito del quale avviene uno **scambio di prestazioni reciproche** e il compenso ricevuto costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato;
 - b) ai fini della sussistenza di un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto, non assume rilevanza l'importo del **corrispettivo pattuito** (che, pertanto, può essere stabilito in misura pari, superiore o inferiore ai costi sostenuti dal soggetto passivo);
- ha concluso che:
 - a) il distacco del personale può essere idoneo a costituire una **prestazione di servizi** effettuata a titolo oneroso (rilevante ai fini IVA) qualora sia dimostrata:
 - l'esistenza di un **rapporto sinallagmatico** tra le parti;
 - la presenza di un **nesso diretto** tra il **servizio reso** ed il **corrispettivo ricevuto**;
 - b) nella valutazione in merito alla natura "onerosa" della prestazione, non assume rilevanza l'**ammontare del corrispettivo pattuito** (quest'ultimo, può quindi essere stabilito in misura pari, superiore o inferiore al rimborso del puro costo).

Seguendo questo orientamento, l'operazione di distacco deve considerarsi effettuata **a titolo oneroso** (con conseguente assoggettamento ad IVA) se:

- 1) tra il prestatore (distaccante) e il beneficiario (distaccatario) intercorre un **rapporto giuridico** nell'ambito del quale avvenga uno **scambio di specifiche prestazioni**;
- 2) 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).

In applicazione dei principi sopra delineati, la Corte UE ha quindi concluso che l'articolo 2, comma 1, della sesta Direttiva 17/388/CEE del Consiglio del 17

maggio 1977 (c.d. "Direttiva IVA") "... osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'IVA i presiti 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".

4. Le conseguenze della sentenza della Corte di Giustizia Europea

In linea generale, le decisioni della Corte di Giustizia dell'Unione Europea hanno una **valenza interpretativa** *ex tunc* (in quanto definiscono la portata delle norme comunitarie così come avrebbero dovuto essere intese ed applicate fin dalla loro entrata in vigore) e, pertanto, obbligano gli Stati membri ad uniformare i propri ordinamenti al contenuto delle stesse.

Considerato che l'attuale disciplina prevista dall'articolo 8, comma 35, della Legge n. 67/1988 si discosta notevolmente dai principi che sono stati espressi dalla sentenza della Corte di Giustizia UE sopra illustrata, in via meramente teorica, l'Agenzia delle Entrate potrebbe legittimamente invocare la **diretta applicabilità** della sentenza C-94/19 e, di conseguenza, richiedere, in sede di accertamento, l'applicazione dell'IVA sulle operazioni di distacco che, viceversa, proprio in applicazione del medesimo articolo 8, fino ad oggi, sono state escluse dall'ambito applicativo dell'imposta nei casi di **mero rimborso del costo del personale**.

L'orientamento dell'Assonime

In relazione a questa eventualità, nella **circolare 19 maggio 2020 n. 8**, Assonime si è espressa in senso critico e contrario, evidenziando che:

- (in linea generale) l'ipotesi di rimborso del solo costo del personale non dovrebbe essere idonea a costituire la remunerazione di un servizio (rilevante ai fini IVA);
- l'eventuale accertamento di una maggiore imposta nei confronti delle operazioni di distacco del personale già considerate escluse costituirebbe un comportamento lesivo del principio generale della tutela del legittimo affidamento del contribuente (previsto dall'articolo 10, comma 2, della Legge 27 luglio 2000 n.212¹⁶) e del principio di certezza del diritto.¹⁷

¹⁶ Articolo 10, comma 2, Legge 212/2000: "Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa". Al riguardo, nella sentenza 22 novembre 2000 n. 525, la Corte Costituzionale ha affermato che il diritto alla tutela del legittimo affidamento del cittadino "... non può essere leso da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti" in quanto, in caso contrario, "... verrebbe frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico".

¹⁷ Corte di Giustizia, 21 settembre 2017, cause C-326/15, C-605/15 e C-616/15.

5. Conclusioni e osservazioni finali

Sulla base di quanto analizzato, al fine di allineare l'attuale normativa ai criteri interpretativi che sono stati forniti dalla Corte di Giustizia, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore a modifica dell'attuale contenuto dell'articolo 8, comma 35, della Legge n. 67/1988. In attesa di questo intervento:

- **per i contratti di distacco del personale già in essere:** deve ritenersi possibile continuare ad applicare la disciplina prevista dall'articolo 8, comma 35, della Legge 67/1988;
- **per i nuovi contratti di distacco del personale:** in alternativa all'applicazione della disciplina prevista dall'articolo 8 sopra richiamato, in via prudenziale potrebbe essere valutata, in via facoltativa, la possibilità di **adeguarsi**, all'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, applicando l'IVA sul rimborso del distacco.

Per completezza segnaliamo che nelle recenti **ordinanze 2 marzo 2021 n. 5601, 5602, 5609 e 5615**, la Corte di Cassazione sembrerebbe avere assunto una **posizione penalizzante** in relazione agli **effetti temporali** dei principi che sono stati espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza C-94/19 in esame. In tal senso, infatti, quale diretta conseguenza dell'incompatibilità della norma domestica con quella unionale, la Cassazione ha riconosciuto la possibilità di **applicare retroattivamente l'orientamento della Corte di Giustizia**, imponendo al giudice del rinvio di attenersi ai principi espressi dalla Corte di Giustizia UE.

Al riguardo, infatti, è stato osservato che:

- *“la Corte di giustizia ... ha esaminato la questione se la prestazioni di servizi resa con il distacco del personale potesse essere considerata effettuata "a titolo oneroso", ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva ed ha precisato che, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito del sistema dell'Iva le operazioni imponibili 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 è effettuata "a titolo oneroso", ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e il 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 ...”;*
- *“esiste, in particolare, un **nesso diretto** quando due prestazioni si **condizionano reciprocamente** vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa (...)”;*
- *“è stato, infine, precisato che è 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 (...): infatti, una simile circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi*

effettuata e il corrispettivo ricevuto (...)” ne consegue che la pronuncia censurata è contraria ai principi sopra indicati, avendo ritenuto che la prestazione di distacco di personale dietro pagamento dei costi sostenuti sia, di per sé, non imponibile ai fini Iva”;

- *“... il disposto della Legge n. 67 del 1988, articolo 8, comma 35, laddove prevede che “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”, è recessivo rispetto alla disciplina Eurounitaria, solo occorrendo a tal fine accertare, secondo la giurisprudenza della CGUE, 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”.*

L'accoglimento dell'applicazione retroattiva dei principi espressi dalla sentenza della Corte di Giustizia potrebbe avere un impatto significativo (e ingiustamente penalizzante) sulle operazioni di distacco del personale che, in conformità a quanto previsto dalla normativa interna, non sono state assoggettate ad IVA.

In ogni caso, per i **comportamenti progressi** (tenuti in conformità alla normativa interna), qualora dovesse essere accertata la natura corrispettiva del rimborso del costo del personale, dovrebbe essere comunque **esclusa** la possibilità dell'Amministrazione Finanziaria di applicare **retroattivamente** i principi espressi dalla Corte di Giustizia, in quanto questa eventualità (e la conseguente richiesta di una maggiore imposta ai fini IVA e relativa sanzione) sarebbe lesiva del principio generale della tutela del **legittimo affidamento del contribuente** (previsto dall'articolo 10, comma 2, della Legge 27 luglio 2000 n.212) e della non sanzionabilità delle situazioni di obiettive condizioni di incertezza prevista dall'articolo 6 del D.lgs. 472/1997 (“*non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono*”).

Possibili comportamenti cautelativi

La questione è molto delicata e meriterebbe un ulteriore approfondimento nonché, probabilmente, una maggiore attenzione da parte del legislatore. L'auspicio è che gli orientamenti espressi dalla Corte di Cassazione possano rimanere isolati o, quantomeno, che ne siano chiariti e circoscritti i relativi effetti. Sulla questione, sarebbe altresì auspicabile, in tempi brevi, un intervento chiarificatore anche da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in continuità con quanto avvenuto nel recente passato, riconosca la possibilità di limitare temporalmente la decisione della Corte di Giustizia UE. Nel frattempo, in via cautelativa, al fine di scongiurare (o, quantomeno, ridurre) il rischio di accertamento ai fini IVA, relativamente ai nuovi contratti di distacco del personale potrebbe essere utile specificare che il distacco trae origine da specifiche esigenze organizzative e che, pertanto, l'importo versato alla distaccante non rappresenta la causa del contratto stesso (e quindi il controvalore di un servizio prestato).