

Ricognizione ragionata in tema di (ir)rilevanza ai fini IVA del distacco di personale

Una rassegna ragionata e critica del percorso giurisprudenziale che ha condotto alla dichiarazione di rilevanza ai fini IVA del distacco di personale



Andrea Purpura

Avvocato | Of Counsel BGR Tax and Legal
PhD in Law, Business and Economics
Cultore in Diritto Tributario e Finanziario



Pierluigi Bourlot

BGR Tax and Legal
Dottore commercialista
Partner

L'attribuzione di rilevanza o meno del distacco di personale ai fini dell'applicazione dell'IVA ha, per lungo tempo, rappresentato una questione estremamente dibattuta sia dal punto di vista giurisprudenziale che dottrinario. In questa prospettiva, il presente contributo si propone di passare attraverso il complesso e composito iter che ha condotto all'emanazione della più recente sentenza della CGUE (C-94/19), provvedimento che, tuttavia, lascia ancora aperti, diversi interrogativi.

I. Introduzione	226
II. Rilevanza IVA del distacco di personale: un percorso "accidentato"	227
A. Sentenza della Corte di Cassazione n. 1788 del 1996	227
B. Sentenza della Corte di Cassazione n. 19129 del 7 settembre 2010.....	228
C. Sentenza della SSUU della Corte di Cassazione del 7 novembre 2011 n. 23021	229
III. CGUE: l'onerosità del negozio come "discrimen" tra rilevanza ed irrilevanza del distacco di personale ai fini IVA	229
IV. Effetti e risvolti "pratici" della sentenza CGUE C-94/19	232
V. Cenni conclusivi	233

I. Introduzione

"L'essere è e non può non essere, mentre il non essere non è e non può non essere". In questi termini ragionava, più di mille anni or sono, uno dei padri della filosofia greca^[1] ponendo a fonda-

[1] PARMENIDE, Il poema sulla natura, ove si afferma, più esaustivamente, "Orbene io ti dirò, e tu ascolta accuratamente il discorso, quali sono le vie di ricerca che sole sono da pensare: l'una che «è» e che non è possibile che non sia, e questo è il sentiero della Persuasione (infatti segue la Verità); l'altra che «non è» e che è necessario che non sia, e io ti dico che questo è un sentiero del tutto inaccessibile: infatti non potresti avere cognizione di ciò che non è (poiché non è possibile), né potresti esprimerlo [...]. Infatti lo stesso è pensare ed essere".

mento del proprio percorso inferenziale, essenzialmente, due presupposti. Da un lato, un principio di natura "identitaria"^[2] stante il quale ogni cosa è sé stessa e non potrebbe essere diversa da quel che è; dall'altra, un principio del tutto speculare al primo, in ragione del quale non sarebbe logicamente possibile ammettere che una stessa cosa sia e nello stesso tempo non sia quel che è^[3].

Provando ad applicare dette coordinate alla materia tributaria, il presente contributo vorrebbe rappresentare occasione per formulare una ricognizione ragionata in merito al dibattito sorto in merito all'attribuzione di rilevanza o meno ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) al distacco di personale, dialettica concretizzatasi, giustappunto, nella difficoltà di riconoscere una natura univoca al rapporto intercorrente tra il tributo ed il distacco in parola. Ragionando in termini più generali, provando a dare maggiore concretezza al principio di matrice filosofica sopra citato, il punto di partenza del presente contributo s'identificherebbe nella difficile riconduzione della relazione sussistente tra IVA e distacco di personale, entro un preciso inquadramento giuridico, qualificazione che, in chiave logicamente consequenziale, sia tale da escluderne una diversa.

Sul tema della rilevanza o irrilevanza ai fini IVA del distacco di personale, infatti, più che acceso è stato il dibattito espresso dalla giurisprudenza di legittimità, confronto che, in tempi recenti, ha visto un passaggio importante nell'affermazione della (discussa) rilevanza del distacco di personale ai fini dell'applicazione dell'IVA da parte della Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE).

In questa prospettiva si comprende bene come il richiamo di matrice filosofica assunto come *incipit* del presente contributo sia tutt'altro che casuale.

[2] Per approfondimento, si veda identità, principio di in "Dizionario di filosofia" (www.treccani.it).

[3] Procedimento inferenziale noto anche come "principio di non contraddizione". Per approfondimento: principio-di-non-contraddizione: documenti, foto e citazioni nell'Enciclopedia Treccani.

Non lo è, essenzialmente, perché a fronte della recente affermazione della rilevanza IVA del distacco di personale, il percorso di gestazione che ha condotto al riconoscimento in parola è stato tutt'altro che agevole oscillando, giustappunto, tra un'affermazione di rilevanza IVA del distacco di personale ed una negazione della stessa. Tra l'attribuzione d'un essere e la rinnegazione dello stesso.

In questa prospettiva, premesse dette, preliminari, considerazioni, muovendo dal più recente arresto europeo che ha condotto al riconoscimento della rilevanza IVA del distacco di personale, il presente contributo si propone di rassegnare – non asetticamente ma, ove richiesto e consentito, in chiave critica – le posizioni maggiormente significative che hanno funto sia da apripista alla questione pregiudiziale sollevata dalla Corte di Cassazione nel 2019 sia, conseguentemente, da vettore per l'emanazione della sentenza di matrice europea emanata lo scorso 11 marzo 2020, statuizioni che rappresentano il punto di partenza del presente elaborato.

II. Rilevanza IVA del distacco di personale: un percorso "accidentato"

In via del tutto preliminare, ai fini d'un corretto inquadramento sistematico della materia che ci occupa, sembra opportuno fornire una sintesi normativa del tema. A tal proposito, occorre evidenziare come le norme che vengano in gioco siano essenzialmente due: l'art. 8, comma 35, della Legge (L.) n. 67/1988 e l'art. 30 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 276/2003.

Con specifico riferimento alla prima disposizione richiamata, deve dirsi che quest'ultima sancisca l'irrilevanza ai fini IVA del distacco di personale a fronte del quale sia stato versato esclusivamente il rimborso del relativo costo. In tal senso, potrebbe dirsi che la norma in parola assuma un valore assolutamente pregnante ai fini dell'individuazione del discrimine tra valorizzazione o meno del distacco di personale ai fini IVA. A proposito dell'art. 8 in richiamo sembrerebbero esservi due ulteriori profili meritevoli d'attenzione: il primo attiene alla gestazione della disposizione; il secondo agli effetti che l'introduzione della norma ha prodotto.

Con specifico riferimento al primo punto, deve evidenziarsi come la disposizione in parola abbia costituito un approdo legislativo avente come scopo la risoluzione di contrasti interpretativi emersi in sede di prassi.

Se da un lato, infatti, venne esclusa la rilevanza dei prestiti di personale ai fini IVA ogniqualvolta vi fosse stata corrispondenza tra le somme versate ed il costo del lavoro svolto (potendosi esclusivamente parlare, in questa eventualità, di rimborso spese di lavoro subordinato)^[4] – rimanendo, poi, salva l'ipotesi concretizzantesi in un ristoro superiore rispetto al mero costo del lavoro, atteso che in questa eventualità l'intera somma avrebbe dovuto considerarsi soggetta ad IVA^[5]

– dall'altro il Ministero mutò drasticamente l'orientamento prima marginato, affermando l'irrilevanza della circostanza per la quale a fronte del distacco di personale fosse stato corrisposto esattamente il rimborso del costo del lavoro, atteso che, in ogni caso, al distacco realizzato si avrebbe dovuto attribuire rilevanza ai fini IVA^[6].

In secondo luogo, si diceva, deve rimandarsi all'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003. La norma in parola definisce il perimetro applicativo del distacco di personale sancendo che quest'ultimo si configuri ogniqualvolta un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, ponga temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. Allo stesso tempo, il secondo comma della medesima disposizione, al fine di meglio definire la relazione intercorrente tra datore di lavoro "distaccante" e lavoratore "distaccato", chiarisce che nell'eventualità in cui si realizzi un distacco di personale, il primo continui ad essere responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore. In questa prospettiva, dunque, il distacco di personale si configurerebbe non come un'interruzione del rapporto di lavoro, ma soltanto come una diversificazione del soggetto in favore del quale la prestazione viene effettivamente resa^[7].

Se la disposizione appena richiamata attiene maggiormente ai profili giuslavoristici, non è, tuttavia, da considerarsi prima di valenza dal punto di vista tributario, attesa la definizione del perimetro applicativo del distacco di personale che integra ed implementa la disciplina recata dal legislatore con l'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988. Peraltro, occorre evidenziare che quest'ultima disposizione, malgrado la propria vocazione chiarificatrice, è stata soggetta a molteplici e contrapposti orientamenti interpretativi in sede giurisprudenziale.

In questa prospettiva, all'interno delle pagine che seguiranno si vorrebbero dapprima rassegnare, in chiave critica, le tre tappe giurisprudenziali (di matrice interna) a nostro avviso maggiormente rilevanti rispetto al tema che forma oggetto di studio; in secondo luogo, valutato il substrato giurisprudenziale interno, si esaminerà il più recente arresto espresso dalla CGUE sulla controversa relazione intercorrente tra distacco di personale ed applicazione dell'IVA.

A. Sentenza della Corte di Cassazione n. 1788 del 1996

I giudici di legittimità con la sentenza in esame, ebbero ad affermare il principio di diritto in ragione del quale "il distacco o prestito di personale non da luogo ad operazione imponibile, purché però l'impresa beneficiaria corrisponda il solo costo di tale utilizzazione, ovvero la retribuzione, gli oneri fiscali e quelli previdenziali, oltre alle spese sostenute dai dipendenti".

[4] Con riferimento all'orientamento escludente la rilevanza ai fini IVA del distacco di personale nei termini appena evidenziati, si veda la Risoluzione, 5 luglio 1973, n. 502712.

[5] Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 411847 del 20 marzo 1981.

[6] Risoluzione, 31 ottobre 1986, n. 363853.

[7] In tal senso: Assonime, Circolare del 19 maggio 2020, n. 8, p. 4.

Ebbene, la sentenza in parola, seppur emanata quasi un trentennio fa, s'inserì in un contesto già estremamente composito^[8]. Ciò, essenzialmente per almeno due ordini di ragioni.

Se da un lato, ed in origine, infatti, l'Amministrazione finanziaria aveva già avuto modo di sostenere che i contratti aventi ad oggetto il distacco del personale fossero da considerarsi, sotto il profilo tributario, fuori dal campo di applicazione del tributo, dall'altro, allo stesso tempo, l'Ufficio medesimo aveva, poi, avuto modo di sostenere, *a contrario*, che tutte le somme percepite dal distaccante dovessero essere gravate da IVA indipendentemente dal loro ammontare e dunque anche se corrispondenti al solo ammontare complessivo del costo del personale^[9].

B. Sentenza della Corte di Cassazione n. 19129 del 7 settembre 2010

Proseguendo lungo questa linea, assolutamente significativa – sia in ragione del principio di diritto sancito sia in virtù della sua natura prodromica rispetto alla, successiva, sentenza n. 23021 resa dalla Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite – sembra essere la sentenza del 7 settembre 2010 n. 19129^[10].

Con la sentenza in richiamo, infatti, i giudici di legittimità statuirono che in materia d'IVA, il rimborso effettuato dal soggetto beneficiario del distacco del personale di altro soggetto risulta non rilevante ai fini IVA, giacché, in ossequio a quanto sancito dall'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988, il soggetto beneficiario che abbia effettuato il rimborso in parola sostiene in realtà l'intero costo del personale in distacco.

Tale costo, pertanto, risulterebbe sottoponibile a IVA soltanto per l'importo eventualmente eccedente il rimborso, ovvero quella somma che risulti essere superiore al costo del personale, in quanto l'esenzione si giustifica solo per la sua corrispondenza all'acquisto di un bene o di un servizio. In siffatte ipotesi l'IVA è detraibile.

Nel caso che aveva formato oggetto di cognizione dei giudici, era stato accolto il ricorso promosso dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.), la quale, limitatasi a constatare la diversità tra il costo del personale distaccato e la somma rimborsata dalla società beneficiaria del distacco, non aveva poi appurato il rapporto quantitativo tra somma rimborsata e costo del personale. Sicché, conseguentemente, laddove la predetta somma fosse risultata maggiore, non avrebbe potuto correttamente applicare il principio suesposto, secondo cui può essere sottratta al

regime dell'IVA soltanto quella parte della somma rimborsata coincidente con il costo del personale ma non anche quella, compresa la detraibilità, che ecceda tale costo^[11].

Alla luce delle considerazioni formulate, può ben dirsi che la sentenza richiamata abbia rappresentato un momento significativo rispetto alla risoluzione del dibattito giurisprudenziale vertente sul tema in studio. Ciò essenzialmente perché, innanzi al quesito di diritto con il quale si chiedeva se per ritenere irrilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali fosse stato versato esclusivamente il rimborso del relativo costo fosse sufficiente il riferimento al costo del personale distaccato, la Suprema Corte chiariva che si sarebbe dovuto rispondere positivamente^[12].

Ciononostante, al contempo, i giudici di legittimità fecero propria la tesi secondo la quale il costo del lavoro rimborsato (dal beneficiario-utilizzatore al distaccante) sarebbe stato da considerare, comunque, "esente" da IVA (o meglio, fuori dal campo di applicazione del tributo). Occorre evidenziare, tuttavia, che innanzi a detta impostazione molteplici sono state le critiche mosse da dottrina specializzata. Quest'ultima ha avuto modo di evidenziare *in primis* che i giudici di legittimità avessero sposato un approccio interpretativo "eccentrico" rispetto al dato normativo^[13], sancendo, da un lato l'assoggettamento ad IVA (fatturabile dal distaccante e detraibile dal distaccatario) della sola parte della remunerazione prevista in ragione del distacco che eccede il mero costo; dall'altro, la non imponibilità del rimborso corrisposto al distaccante concretizzantesi in una somma pari ovvero inferiore al costo del personale^[14]; *in secundis*, si è rilevato che la posizione espressa dalla Suprema Corte dilaterrebbe "oltre misura il significato e l'ambito applicativo dell'art. 8, comma 35, che pare di poter qualificare come eccezionale, e dunque di stretta interpretazione". In ultimo, si è affermato che condividere la linea interpretativa espressa dai giudici di legittimità condurrebbe a "scomporre artificiosamente un servizio unitario sul piano economico, per di più erogato verso un corrispettivo anch'esso unico e non riconducibile al mero prezzo del personale, in quanto nell'ipotesi di corrispettivo forfetario che eccede le spese dirette dei lavoratori, tale grandezza andrebbe scissa in due componenti sottoposte a diversi regimi IVA: a) fino a concorrenza dei costi del personale, l'operazione sarebbe irrilevante ai sensi del citato art. 8 della legge n. 67 del 1988; b) l'eccedenza, invece, andrebbe a configurare la remunerazione di una operazione ulteriore ordinariamente soggetta al tributo"^[15].

[11] Massima redazionale, 2010, BIGSUITE – Cass. civ. Sez. V, 7 settembre 2010, n. 19129.

[12] Con la specificazione per la quale la somma eccedente il rimborso si sarebbe dovuta considerare sottoposta ad IVA detraibile. In tal senso, si veda ancora FRANCESCO CANNAS, Il distacco di personale come operazione onerosa e rilevante ai fini iva, in: Dir. Prat. Trib., 2/2020, p. 727.

[13] In questi termini, GIUSEPPE MARINI, Le Sezioni Unite mettono ordine in tema di disciplina dell'IVA nel distacco di personale, in: Rass. Trib. n. /2012, p. 477.

[14] MARINI (nota 13), p. 477.

[15] In questi termini, cfr. ROBERTO FANELLI, Le sezioni unite mettono fine al dibattito sull'esclusione da IVA per il distacco di personale, in: Corr. Trib. n. 4/2012, p. 267.

[8] Per una primissima ricostruzione, si veda ANDREA ROTTOLI, La portata normativa della Sentenza San Domenico Vetraria, in: NF n. 7/2020, p. 472 ss.

[9] Con riferimento al primo orientamento escludente la rilevanza ai fini IVA del distacco di personale, si veda Risoluzione, 5 luglio 1973, n. 502712; Risoluzione, 6 febbraio 1974, n. 505366 e Risoluzione, 5 ottobre 1979, n. 410670. Avendo riguardo, invece, al revirement operato dall'Ufficio, si veda, per tutte, Risoluzione, 31 ottobre 1986, n. 363853.

[10] Cass. civ. del 7 settembre 2010 n. 19129.

C. Sentenza della SSUU della Corte di Cassazione del 7 novembre 2011 n. 23021

Il dibattito giurisprudenziale concernente la valorizzazione sotto il profilo IVA del distacco di personale parve interrompersi – e di fatto così fu – con l'emanazione della sentenza n. 23021 del 7 novembre 2011.

Il provvedimento giurisdizionale in parola, emanato dalla Corte di legittimità a Sezioni Unite, costituì un ulteriore, e più chiaro, passo in avanti rispetto all'arresto espresso con la sentenza 19129 prima richiamata.

Quanto in affermazione sembrerebbe emergere guardando all'impostazione interpretativa adottata in relazione all'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988.

La disposizione in parola, infatti, ad avviso della Corte si sarebbe dovuta interpretare più correttamente rispetto a quanto inteso dalla sua sezione semplice, come norma introducente un'eccezione al regime normale in ragione del quale il distacco di personale che, come si è detto, integrerebbe in astratto una prestazione di servizi soggetta all'IVA che non può, in concreto, più essere considerato tale nel caso in cui il beneficiario rimborsi al concedente il solo costo del personale utilizzato.

Tale rimborso dovrebbe essere, tuttavia, esattamente uguale alle retribuzioni ed agli altri oneri perché ciò che occorre ai fini dell'irrelevanza del distacco del personale ai fini IVA è che si tratti di un'operazione sostanzialmente neutra, ovvero sia di una vicenda che non comporti un guadagno per il distaccante, ma neppure un risparmio per il distaccatario, atteso che, in caso contrario, non vi sarebbe ragione di riservarle un trattamento diverso dal normale.

In questi termini, come evidenziato in dottrina^[16], dalla lettura della sentenza in parola sembrerebbe emergere che la Corte sia giunta a giustificare l'approccio interpretativo adottato sottolineando, giustappunto, la natura "speciale" della disposizione richiamata la quale, in ragione della propria eccezionalità, non potrebbe prestarsi ad interpretazione ultronea ovvero ad una concreta declinazione che vada oltre i propri confini logici e lessicali.

Ragionando in tal senso, la Corte parrebbe riconoscere una sostanziale irrilevanza ai fini IVA del distacco di personale sulla base della considerazione per la quale la norma "speciale" atterrebbe precipuamente all'operazione valutata nella sua interezza, da ciò discendone, in stretta connessione interpretativa, che la non soggezione al tributo vada riconosciuta ed applicata soltanto nel caso in cui l'operazione, proprio nella sua interezza, risponda al paradigma normativo di non soggezione e dunque esclusivamente laddove si versi nel caso di "puro addebito del costo del personale distaccato"^[17].

[16] Sul punto è, a nostro avviso, estremamente lucida e chiara l'analisi condotta da PAOLO CENTORE, Il distacco di personale fra norma nazionale e comunitaria, in: *GT-Riv. Giur. Trib.* n. 2/2012, p. 97, le cui considerazioni s'intendono qui integralmente richiamate.

[17] Dovendosi, in altra situazione, applicare l'IVA a tutta l'operazione, "secondo le regole". In questi termini, si veda ancora CENTORE (nota 16), p. 97.

È, giustappunto, dalla considerazione formulata che discenderebbe la conclusione per la quale sui corrispettivi per distacco di personale si applicherebbe l'IVA nell'eventualità in cui, a fronte del distacco, siano previsti rimborsi superiori o inferiori ai costi^[18].

Rispetto pertanto alla precedente posizione della Corte espressa nel 2010, i giudici a Sezioni Unite pur confermando la non rilevanza ai fini IVA nei casi espressamente previsti del distacco^[19] hanno, tuttavia, ritenuto che in assenza di un rimborso pieno o in presenza di un importo riconosciuto dal distaccatario al distaccante in misura superiore, l'intera somma pagata dal distaccatario risulterebbe da assoggettare ad IVA^[20].

III. CGUE: l'onerosità del negozio come "discrimen" tra rilevanza ed irrilevanza del distacco di personale ai fini IVA

Il composito dibattito giurisprudenziale ora rassegnato sembrò trovare, si è detto, "definitiva" risoluzione nell'approdo elaborato dalle Sezioni Unite nel 2011 (sentenza non scevra, anch'essa, da critiche, come evidenziato). Ciononostante, se da un lato, l'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988, seppur introdotto allo scopo di risolvere i contrasti emersi in sede di prassi, diede luogo, di fatto, ad un vero e proprio *vulnus* interpretativo in relazione al quale l'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003, prima, e le Sezioni Unite appena richiamate, poi, parvero fornire definitivo rimedio, il dibattito concernente l'attribuzione di rilevanza o meno ai fini IVA del distacco di personale ha trovato, oggi, nuova evoluzione (o, a seconda della prospettiva attraverso cui si guardi al tema, "involuzione").

Infatti, con Ordinanza n. 2385 del 29 gennaio 2019^[21] la Suprema Corte di Cassazione ha sottoposto alla CGUE

[18] Per approfondimento, si rimanda a FANELLI (nota 15), p. 267 ss.

[19] In cui, ai sensi dell'art. 29, comma 2, Legge Biagi, il rapporto di lavoro rimane in carico al distaccante, che resta pertanto responsabile del trattamento economico e normativo del lavoratore.

[20] Per completezza espositiva occorre evidenziare che il principio in parola ha trovato recente, e rinnovata, applicazione all'interno di altra giurisprudenza espressa dalla Suprema Corte di Cassazione. Quest'ultima, chiamata a pronunciarsi in tema di configurabilità dell'IVA nell'ambito del distacco di personale operato da una controllante in favore di una controllata, ha sancito che in capo a quest'ultima sorge il diritto di detrazione ogniqualvolta (e soltanto nell'eventualità in cui) l'entità del rimborso erogato in favore della controllante-distaccante ecceda il complesso di oneri gravanti, giustappunto, su quest'ultima. Il richiamo alla pronuncia giurisprudenziale in parola assume ancor più valore laddove vi si guardi dal punto di vista strettamente temporale. La giurisprudenza marginata, infatti, non soltanto aderisce alle Sezioni Unite richiamate, ma – profilo, per certi versi, ancor più importante – succede alla sentenza resa dalla CGUE lo scorso 11 marzo 2020, in: C-94/19, provvedimento che di qui a breve formerà oggetto d'analisi e che viene debitamente richiamato dal recentissimo arresto espresso dai Giudici di legittimità. In tal senso, si veda: *Ord. Cass., Sez. V*, 2 marzo 2021, n. 5615.

[21] Per il cui inquadramento casistico si rimanda a PAOLO CENTORE, IVA e distacco di personale: in arrivo una risposta (finalmente) europea?, in: *IPSOA (Quotidiano)* del 9 febbraio 2019. L'Autore evidenzia che la controversia dalla quale è derivato il rinvio alla CGUE riguardava l'applicazione dell'IVA su prestazioni di distacco di personale. Più precisamente, ad avviso del contribuente queste operazioni si sarebbero dovute considerare soggette ad IVA (in questa prospettiva, il fornitore ha emesso fattura con l'addebito dell'imposta a carico del cliente il quale, in conformità con i principi che regolano la materia, ha esercitato il proprio diritto a detrazione). Al contrario, invece, l'Agenzia delle Entrate, ritenne che dette prestazioni sarebbero inquadrabili come operazioni irrilevanti, ai sensi dell'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988.

questione pregiudiziale con la quale si è chiesto di valutare se l'art. 8, comma 35, Legge n. 67/1988 sia o meno da considerarsi compatibile con il diritto euro-unitario nella parte in cui afferma doversi considerare come escluso da IVA il distacco di personale ogniqualvolta il distaccante sia stato fatto destinatario del mero rimborso dei costi sostenuti per il personale distaccato. I giudici italiani pongono quindi al Collegio europeo il quesito se gli artt. 2[22] e 6[23] Direttiva n. 77/388/CEE[24], oltreché il principio di neutralità fiscale, debbano intendersi ostativi rispetto ad una legislazione nazionale in base alla quale non sono da ritenere 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[25].

[22] In ragione della quale si consideravano soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché le importazioni di beni. Oggi, il rispondente art. 2 Direttiva 2006/112/CE chiarisce, come a tutti noto, che se da un lato – conformemente a quanto prevedeva l'art. 2 Direttiva n. 77/388/CEE – sono soggetti all'IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, allo stesso tempo, integrando quanto prevedeva il vecchio art. 2, sono da considerarsi soggette all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro: (i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli articoli 33 e 36; (ii) quando si tratta di mezzi di trasporto nuovi, da un soggetto passivo, o da un ente non soggetto passivo, i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA in forza dell'articolo 3, paragrafo 1, o da qualsiasi altra persona non soggetto passivo; (iii) quando si tratta di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le accise relative sono esigibili nel territorio dello Stato membro a norma della direttiva 92/12/CEE, da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA, in forza dell'articolo 3, paragrafo 1; c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale; d) le importazioni di beni.

[23] Ove si affermava che si sarebbe dovuta qualificare come "prestazioni di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene. In tal senso, potrebbe dirsi che alla prestazione di servizi fosse conferita una definizione di natura residuale. La prestazione di servizi sarebbe potuta consistere, peraltro, in conformità con la disposizione richiamata, in una cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo; in un obbligo di non fare o di tollerare un atto od una situazione; nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge. E ancora, si sarebbero dovuti considerare assimilati a prestazioni di servizi a titolo oneroso: (i) l'uso di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa qualora detto bene abbia consentito una deduzione totale o parziale dell'IVA; (ii) le prestazioni di servizi a titolo gratuito effettuate dal soggetto passivo per il proprio uso privato o ad uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa. Gli Stati membri hanno la facoltà di derogare alle disposizioni del presente paragrafo a condizione che tale deroga non dia luogo a distorsioni di concorrenza. In chiave comparata, occorre evidenziare il concetto di "prestazioni di servizi" viene oggi individuato dall'art. 24 Direttiva n. 2006/112/CE al pari di quanto faceva l'art. 6 richiamato ovvero come ogni operazione che non costituisca una cessione di beni.

[24] Direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari abrogata dall'articolo 411 e dall'allegato XI Direttiva n. 2006/112/CE.

[25] Cfr. Cass. civ., Sez. V, Ord., 29 gennaio 2019, n. 2385, BIG SUITE (IPSOA), Massima Redazionale.

In buona sostanza, il *vulnus* interpretativo posto dall'art. 8 L. n. 67/1988 (apparentemente) risolto dalle Sezioni Unite, è stato riaperto dalla stessa Corte Suprema.

Ciò premesso, ai fini che in questa sede maggiormente rilevano, sembra preliminarmente opportuno inquadrare il perimetro d'azione del contratto di distacco del personale così da comprendere i limiti tematici entro cui si dispiega il tema che forma oggetto d'analisi.

Come anticipato nella prima parte del presente contributo, e già evidenziato all'interno di questa rivista[26], i requisiti del distacco sono stati specificamente normati, nell'ambito della disciplina sulla somministrazione del personale, dall'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003 – ove il legislatore ha previsto che si configuri un'ipotesi di distacco del personale ogniqualvolta un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse[27] (da intendersi, quest'ultimo, come un qualsiasi interesse produttivo specifico, rilevante e concreto, da accertare caso per caso non coincidente con il mero interesse lucrativo connesso alla semplice somministrazione di manodopera e non consistente in una mera ragione economica[28]) pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa – e, successivamente, integrati dalla prassi Ministeriale[29].

Poste dette basi, il "distacco di personale" si configurerebbe come un fenomeno giuridico – da non confondere con la somministrazione, la cui disciplina, infatti, è racchiusa in un plesso normativo diverso[30] e di cui il distacco, secondo

[26] In tal senso, si rimanda all'analisi condotta da PAOLO POLASTRI, Profili IVA del distacco di personale, in: NF n. 5/2020, p. 305 ss.

[27] Sulla necessità dell'interesse del distaccante ad operare il dislocamento di personale è chiara, già da tempo, la posizione della giurisprudenza di legittimità. In tal senso, si veda Cass. sez. lav. 8 settembre 2005 n. 17842, ove si chiarisce che il "distacco" deve realizzare un interesse proprio del datore di lavoro, che consenta di qualificare il distacco stesso quale atto organizzativo da lui emanato, così determinando una mera modifica delle modalità di esecuzione della prestazione lavorativa e il conseguente carattere non definitivo derivante dalla necessaria permanenza dell'interesse del distaccante. Da tale ricostruzione discende che permangono, in capo al datore di lavoro distaccante, il potere direttivo (eventualmente delegabile al distaccatario), nonché, necessariamente, quello di determinare la cessazione del distacco, ed è questo il fondamento della permanenza inalterata, in capo al soggetto titolare di tutti gli obblighi derivanti dal rapporto di lavoro, retributivi e previdenziali.

[28] Si veda ALESSANDRO ALBANO, Il distacco di personale è un'operazione rilevante ai fini IVA: l'incompatibilità comunitaria del regime IVA italiano del distacco di personale, in: Riv. Dir. Trib. (supplemento online) del 23 giugno 2020.

[29] I requisiti ai quali si fa riferimento sono i seguenti: (i) interesse del datore di lavoro distaccante prestare la propria opera presso altro soggetto; (ii) temporaneità del distacco; (iii) permanenza della titolarità del rapporto di lavoro in capo al datore di lavoro distaccante; (iv) svolgimento di un'attività determinata da parte del lavoratore distaccato. La prassi ministeriale in parola, ovvero la Circ. Min. Lavoro n. 3 del 15 gennaio 2004, specifica, peraltro, che la temporaneità consiste nella non definitività del rapporto indipendentemente dalla entità della durata del periodo di distacco, fermo restando che tale durata sia funzionale alla persistenza dell'interesse del distaccante.

[30] Ovvero il D.Lgs. n. 81/2015 e in particolare l'art. 30 ove il legislatore fornisce definizione del contratto di somministrazione. Per un primo approfondimento sul punto, si rimanda a GIUSEPPE FERRARO, Tipologie di lavoro flessibile, Torino 2004, pp. 153-220 come richiamato da GIORGIO BERETTA, Sulla rilevanza ai fini iva dei rimborsi dei costi per il prestito o distacco di personale, in: Dir. e Prat. Trib. Int. n. 1/2019, p. 206.

parte della dottrina, rappresenterebbe una sottocategoria^[31] – in ragione del quale il datore di lavoro distaccante, entro il perimetro dei poteri direttivi riconosciutigli dall'ordinamento, oltretutto dai rapporti propri di diritto privato, e compatibilmente con le finalità imprenditoriali perseguite, pone il proprio lavoratore a disposizione e sotto la direzione di un altro soggetto imprenditoriale (soggetto passivo IVA) affinché le mansioni vengano svolte in favore del soggetto beneficiario del distacco^[32].

Tutto ciò premesso, la CGUE prende posizione rispetto all'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988 – perno attorno al quale la sentenza europea sembrerebbe ruotare integralmente – ignorando la disciplina recata dal D.Lgs n. 276/2003, alla quale sembrerebbe, di fatto non dare rilevanza alcuna.

Più precisamente, in sintesi, i giudici europei sanciscono la rilevanza ai fini IVA del distacco di personale in ragione d'un rapporto contrattuale, intercorrente tra le parti, connotato da onerosità^[33].

La CGUE muove dalla considerazione per la quale una prestazione di servizi debba considerarsi effettuata "a titolo oneroso", ai sensi dell'art. 2, punto 1, della Sesta direttiva, ogniqualevolta tra il prestatore del servizio ed il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale si verifichi uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore si ponga non soltanto in rapporto diretto con la prestazione ma dia luogo anche ad un valore soggettivo esprimibile in denaro^[34].

Ciò si verificherebbe laddove sussista un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto^[35].

^[31] Il quale si caratterizzerebbe per il fatto che il somministratore avrebbe come unico interesse quello alla somministrazione del lavoro ai fini di lucro, e non altri interessi produttivi, come potrebbero essere quelli del distaccante al buon andamento della società controllata o partecipata. Al contrario, il distacco di personale si considererebbe legittimo ogniqualevolta si caratterizzi per la temporaneità del distacco; per la sussistenza d'un interesse del distaccante diverso da quello alla mera somministrazione del lavoro, nonché, infine, lo svolgimento di un'attività lavorativa ben determinata. In questi termini, cfr. PASQUALE MURGO, *Distacco e somministrazione del personale: trattamento IVA alla luce della posizione della Corte di Giustizia*, in: *Il Fisco n. 29/2020*, p. 2835 ss.

^[32] Ovvero il distaccatario. In tal senso, si veda LUIGI MAZZUOCCOLO, *Distacco di personale e lavoro temporaneo*, in: *Corr. trib.*, n. 2/1999, p. 93 ss.

^[33] D'altra parte, ragionando a contrario, laddove non fosse sussistente l'onerosità della prestazione effettuata verrebbe, allo stesso tempo, meno l'imponibilità dell'operazione. In tal senso, è chiara, oltretutto copiosa, la giurisprudenza europea.

^[34] Corrispettivo coincidente, quindi, con ciò che viene realmente percepito del caso concreto dal prestatore e l'onerosità della prestazione prescinde dal fatto che detto corrispettivo sia superiore, inferiore o uguale al costo del servizio (o del bene). In tal senso, Cfr. CGUE del 3 marzo 1994, in: C-16/93; CGUE del 5 febbraio 1981, in: C-154/80, nonché, successivamente, CGUE del 20 gennaio 2005, in: C-412/03, come richiamate da FAUSTO CAPELLO, *Il distacco di personale secondo le sezioni unite e la compatibilità con le Direttive IVA*, in: *Prat. Trib.*, n. 2/2013, p. 272.

^[35] In questi termini, si rimanda, per tutte, a CGUE del 22 giugno 2016, in C-11/15, ove si afferma, giustappunto, che 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. Conseguentemente, qualora l'attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente

In questa prospettiva, sembrerebbe essere d'immediata comprensione come il percorso logico espositivo espresso dalla CGUE riconduca la questione della rilevanza e dell'irrilevanza del distacco di personale ai fini IVA entro un perimetro netto e ben preciso, essenzialmente fondato sul nucleo di principi su cui l'IVA medesima si basa^[36]. Provando a ricondurre l'orientamento espresso dalla CGUE entro termini ancor più essenziali, potrebbe dirsi che l'impostazione interpretativa unionale muova dall'inquadramento del concetto di "imponibilità" della prestazione effettuata (sia questa una cessione di beni ovvero, come nel caso esaminato dalla CGUE, una prestazione di servizi).

Più precisamente una volta affermato che debbano considerarsi soggette ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, ed evidenziato dai giudici europei come nel caso sottoposto dai giudici di legittimità italiani il distacco sia stato effettuato sulla base di un rapporto giuridico di natura contrattuale connotato dalla reciproca erogazione di prestazioni concretizzantesi nel distacco di personale da una società presso un'altra e nel pagamento effettuato da quest'ultima in favore della prima degli importi che le sono stati fatturati^[37], verrebbe quindi a configurarsi quel che la CGUE inquadra come un nesso diretto tra le prestazioni ovvero, in termini più specifici, un rapporto in ragione del quale l'effettuazione di una prestazione costituisca condizione affinché la controparte effettui la propria controprestazione.

Sicché, una volta statuita l'onerosità della fattispecie ne discende l'imponibilità ai fini IVA del distacco in parola. In altre parole, sembrerebbe potersi affermare che la soluzione proposta dai giudici europei sia sintetizzabile nella riconduzione della questione entro i confini del binomio "onerosità – assoggettabilità ad IVA", sicché, al sussistere del primo, la seconda ne farebbe seguito quale naturale conseguenza.

La sentenza in esame, oltre ad aver riaperto una questione che, quantomeno nella prospettiva italiana, sembrava essere definitivamente risolta dalle Sezioni Unite nei termini prima richiamati, sembrerebbe porre una serie di interrogativi in merito: (i) al concetto di "reciproco condizionamento delle prestazioni"; (ii) alla potenziale retroattività della sentenza in parola.

Con specifico riferimento al primo profilo attenzionato, fondati sembrano essere i rilievi già mossi, in prima istanza, da Assonime la quale ha avuto modo di evidenziare che il

prestazioni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette all'IVA. In termini affini, si veda anche CGUE del 29 ottobre 2009 in: C-246/08, CGUE del 27 ottobre 2011 in: C-93/10 e, in tempi risalenti, CGUE del 3 marzo 1994 in: C-16/93.

^[36] Sia consentito rimandare ad ANDREA PURPURA, *Legittimità del diritto alla esenzione IVA per prevalenza della sostanza sulla forma*, in: *Riv. Dir. Trib.* n. 5/2020, p. 155.

^[37] Nel caso esaminato dalla CGUE si assisteva al distacco d'un dirigente a fronte del pagamento, da parte della beneficiaria del distacco, degli importi che le sono stati fatturati.

concetto di reciproco "condizionamento" delle prestazioni al quale rimandano i giudici europei sembrerebbe corrispondere al concetto – di matrice interna – di sinallagma contrattuale^[38].

Se ciò è vero, però, al contempo il Collegio unionale non sembrerebbe tener debitamente da conto la natura – potenzialmente molteplice – delle esigenze aziendali sottese alla realizzazione del distacco di personale (si evidenzia come l'art. 30 D.Lgs. n. 276/2003 impone che nel caso di spostamento oltre i 50 km, questo avvenga solo per principali motivazioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive)^[39].

Pertanto, se da un lato possono configurarsi contratti il cui presupposto (ed elemento essenziale o, potrebbe dirsi, condizionante) sia identificabile nella dazione di un corrispettivo adeguato in ragione d'una controprestazione, dall'altro possono anche aver luogo rapporti tra parti informati a ben altri interessi dal ricevere un corrispettivo, e per i quali viene previsto il riconoscimento di un mero rimborso ovvero, più precisamente, nello specifico ambito del distacco di personale, alla richiesta della parte che presta il personale di rimanere indenne dei costi che continua a sostenere per il personale distaccato a beneficio della controparte, da ciò discendendone l'assenza di un riconoscimento di remunerazione ovvero d'una retribuzione erogata in ragione d'un'opera prestata e, conseguentemente, in definitiva, una difficoltà di dare rilievo ai fini IVA dell'eventuale distacco effettuato (questione sulla quale la CGUE non sembra soffermarsi)^[40].

Per certi aspetti, la sentenza riconduce la questione rimessa dalla Corte di Cassazione in termini molto semplici (e forse, come vedremo, semplicistici), fatto sta che non può negarsi la sua rilevanza.

Pertanto, se l'*iter* teorico condotto dai giudici sembra risolvere, almeno a primo acchito, in via definitiva la questione,

^[38] Ovvero quella relazione che unisce due prestazioni nelle quali l'una si rende dovuta in quanto è dovuta l'altra: caratteristica, questa, che è comune a una molteplicità di negozi aventi cause diverse. In tal senso, si veda Circolare Assonime del 19 maggio 2020, n. 8, p. 9.

^[39] Dalla normativa in parola discende, quindi, che il distacco di personale ben potrà, e nel caso di distacchi superiori ai 50 km dovrà, rispondere ad esigenze (anche) diverse dal conseguimento di un corrispettivo.

^[40] Per ulteriore spunto di riflessione conforme ai termini da utilizzati in sede di richiamo della Circolare di Assonime, si veda BENEDETTO SANTACROCE, Sul distacco del personale è dovuta anche l'iva, in: Il Sole 24 Ore del 12 marzo 2020 ove l'Autore evidenzia, testualmente, 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 ed 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 CGUE 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.

rimangono, a nostro avviso, ancora aperte alcune questioni strettamente attinenti alla sfera effettuale del provvedimento.

IV. Effetti e risvolti "pratici" della sentenza CGUE C-94/19

Ebbene, guardando agli effetti discendenti dalla sentenza espressa dai giudici europei sia in merito ai rapporti in essere o chiusi in periodi ancora soggetti ad accertamento, deve volgersi l'attenzione verso la potenziale retroattività della sentenza europea, effetto la cui configurabilità sembrerebbe essere, a nostro avviso, più che dubbia.

E infatti, se è vero che, in linea generale, la sentenza emanata dalla CGUE possa legittimare l'Amministrazione finanziaria a recuperare l'IVA non versata – quantomeno limitatamente agli anni ancora assoggettabili ad accertamento – allo stesso tempo, immaginare uno scenario in cui diritti soggettivi acquisiti e cristallizzati possano essere compromessi in virtù di una sopravvenuta sentenza, rischierebbe di dar luogo ad un inammissibile svilimento di almeno due dei principi fondamentali ai quali l'intero ordinamento giuridico, tanto quello unionale quanto quello interno, sono informati ovvero i principi del legittimo affidamento e di certezza del diritto, ove il primo si traduce nell'obbligo, bidirezionale, di un'azione amministrativa informata al canone generale della buona fede e d'un agire del contribuente informato alla formale ma, ancor di più, sostanziale veridicità delle dichiarazioni rese all'Ufficio; il secondo, invece, si concretizza nell'intangibilità e nell'immodificabilità delle posizioni giuridicamente rilevanti che sono maturate in buona fede in un determinato lasso temporale, delegittimando qualsivoglia pretesa d'adempimento relativa ad un'eventuale obbligazione tributaria sorta soltanto in un secondo momento, successivo alla cristallizzazione di dette posizioni^[41].

In tal senso, i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto assurgano a veri e propri strumenti di salvaguardia della stabilità e dell'equità tanto dell'ordinamento giuridico europeo quanto di quelli nazionali^[42], potendo, in questa prospettiva, essere soggetti a compressione soltanto innanzi ad esigenze del tutto eccezionali^[43]. A tal proposito i confini entro cui stiamo ragionando impongono

^[41] In tal senso, sia consentito rimandare ad ANDREA PURPURA, Riflessioni in tema di operazioni esenti da IVA, a margine di un recente "chiarimento" di prassi e della giurisprudenza europea su cui si fonda: il caso delle "lezioni di scuole guida", in: Riv. Dir. Trib. (supplemento online), del 17 ottobre 2019, p. 5, ove si commenta CGUE del 14 marzo 2019 in: C-449/201, sentenza alla quale fece seguito Risoluzione resa dall'Agenzia delle Entrate del 2 settembre 2019 n. 79. In detta sede l'Amministrazione finanziaria, accogliendo l'arresto europeo (favorevole all'Erario) prospettò la possibilità di procedere a richiesta retroattiva dell'IVA non versata se relativa ad operazioni effettuate e registrate in annualità ancora accertabili.

^[42] In commento ad altra sentenza europea di cui si era prospettata e, successivamente, fortunatamente, scongiurata – un'applicazione potenzialmente retroattiva dei principi di diritto da questa espressi. In tal senso, si veda PURPURA (nota 41), p. 1.

^[43] In particolare, se il principio del legittimo affidamento impone al legislatore comunitario, agli altri organi comunitari e nazionali di esercitare nel corso del tempo le loro competenze in modo da non ledere situazioni e rapporti giuridici soggettivi – in tal senso, cfr. MASSIMO BACCI, L'evoluzione del principio del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione Europea e degli Stati Membri, in: Collana di Diritto Privato Europeo 2015.

di ricordare che, guardando al profilo sollevato in chiave propriamente interna, il nostro ordinamento giuridico sia integralmente informato al principio di irretroattività delle norme tributarie. Il canone in parola, esplicitato dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, si traduce nel precetto in ragione del quale *"le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo"*. Anche in tal senso, ipotizzare che la sentenza europea possa dispiegare i propri effetti retroagendo, non sembrerebbe essere, oggi, uno scenario contemplabile[44].

Allo stesso modo, come ben evidenziato anche all'interno di questa rivista[45], non potrebbe neppure immaginarsi che una sentenza interpretativa CGUE emanata in ragione d'un rinvio pregiudiziale possa essere invocata dallo Stato (nella specie, quello italiano) ai fini della disapplicazione d'una norma interna in contrasto con le norme di una Direttiva così da legittimare l'eventuale richiesta di pagamento d'una maggiore imposta ai contribuenti.

Sicché, al fine di porre definitiva chiarezza sul punto sarebbe (finalmente) necessario che il legislatore intervenga in via esplicita con l'abrogazione o la modifica dell'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988, disposizione che, stante la natura "speciale" conferitale dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, non potrà considerarsi automaticamente inoperante[46].

E ancora, in questa prospettiva, ragionando in termini più "pratici" deve, conseguentemente, escludersi che l'amministrazione possa fondatamente valorizzare gli effetti interpretativi eventualmente discendenti dalla sentenza della CGUE per procedere ad azioni accertative in riferimento alle operazioni effettuate fino alla data della sentenza.

Tutto ciò premesso, avendo riguardo, ora, alle transazioni relative a rapporti in essere alla data della emanazione della sentenza europea ovvero venuti ad esistenza a far tempo dalla sentenza, si è provato ad immaginare alcuni scenari così sintetizzabili.

In un primo scenario il contribuente potrebbe proseguire nel dare applicazione alla normativa interna, qualificando, pertanto, il mero rimborso delle spese sostenute dal distaccante quale operazione non rilevante ai fini IVA. A sostegno di questa affermazione sembrerebbe deporre, infatti, la considerazione per la quale così come si è esclusa – quantomeno fino ad intervento espresso del legislatore che neghi

[44] Questo, almeno, laddove si intenda tener conto del principio del legittimo affidamento. Tuttavia occorre segnalare l'emanazione di una recente ordinanza resa dalla Suprema Corte di Cassazione del 2 marzo 2021 n. 5609 con la quale i Giudici di legittimità hanno ammesso la natura recessiva dell'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988, rispetto all'interpretazione resa dal Giudice europeo in sede di emanazione della sentenza *San Domenico Vetraria* e con ciò favorendo l'effettuazione di attività d'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate ignorando il legittimo affidamento.

[45] Oppure a seguito di procedura d'infrazione. In questi termini, si veda POLASTRI (nota 25), p. 308.

[46] Così ROTTOLI (nota 8), p. 473.

l'operatività della disciplina oggi rivolta dallo stesso al distacco di personale[47] – la retroattività del principio espresso dai giudici unionali, allo stesso modo dovrebbe ragionevolmente escludersi che l'Amministrazione finanziaria possa servirsi di questo in sede accertativa. Ciononostante, anche laddove così fosse, il contribuente, potrebbe, in ogni caso, addurre, come si diceva, il legittimo affidamento nelle disposizioni tutt'ora vigenti.

Tuttavia in questa eventualità, siamo dell'avviso che sarebbe bene dar contezza all'interno del contratto delle ragioni "aziendali" sottese al distacco medesimo. In tal senso, laddove il contratto risponda, ad es., ad esigenze di natura organizzativa ovvero rappresenti lo strumento attraverso cui valorizzare a pieno il lavoratore o, ancora, rinforzare un compartimento del medesimo gruppo[48], dovrebbe darsene trasparenza all'interno del contratto[49].

Un secondo scenario potrebbe verificarsi nel caso in cui il contribuente, forte della prevalenza della norma europea su quella interna considerata contrastante, possa affidarsi alla diretta applicabilità della disposizione unionale facendo ricadere l'IVA sull'intero importo riaddebitato[50].

Anche in questa prospettiva siamo dell'avviso che il contribuente possa operare senza timore d'eventuale, futura, opposizione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, anche laddove quest'ultima dovesse agire contestando l'opzione scelta dal contribuente, questi potrebbe addurre le argomentazioni espresse dalla CGUE, forte del fatto che proprio la Corte europea, come evidenziato in seno alla nostra dottrina, sia, soprattutto in ambito IVA, la reale artefice del diritto europeo[51].

V. Cenni conclusivi

Provando a riavvolgere il nastro della ricognizione svolta, nelle pagine che precedono si è avuto modo di evidenziare come il dibattito giurisprudenziale sorto in merito all'attribuzione al

[47] In tal senso, copiosa è la giurisprudenza di legittimità. Per tutte, si veda Cass. civ. Sez. V Ord., 9 maggio 2018, n. 11123; Cass. civ. Sez. V Ord., 9 maggio 2018, n. 11139; Cass. civ. Sez. V Ord., 15 giugno 2018, n. 15877; Cass. civ. Sez. V Ord., 17 luglio 2018, n. 18964; Cass. civ. Sez. V Sent., 13 maggio 2009, n. 10982 (in tema di accertamento con adesione); Cass. civ. Sez. V, 24 luglio 2013, n. 17953; Cass. civ. Sez. V, 30 giugno 2010, n. 15528.

[48] La questione della rilevanza o meno ai fini IVA del distacco di personale assume pregnanza differente, peraltro, nell'eventualità in cui quest'ultimo sia stato realizzato all'interno del medesimo gruppo ovvero tra società indipendenti o tra una società appartenente ad un gruppo ed una indipendente (e viceversa). Nel secondo caso, infatti, a differenza di quanto accade nel primo, il distacco avrà natura di costo.

[49] L'inclusione delle ragioni che hanno condotto ad effettuare il distacco dovrebbero essere a maggior ragione specificate in ragione della recente ordinanza del 2 marzo 2021 n. 5609 (cfr. nota 44).

[50] La quale, a sua volta, sarebbe legittimamente soggetta a detrazione dal distaccatario ai sensi e nei limiti di cui agli artt. 19 ss. del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972. In tal senso, si veda FRANCESCO DELLI FALCONI/PIERPAOLO MASPEL, Il regime dell'IVA sui distacchi di personale: la Corte di Giustizia dell'Unione europea uccide una norma già morta, in: Boll. Trib. Inf. n. 23/2020, p. 1783.

[51] Sul punto, si veda FRANCESCO MONTANARI, La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario, Milano 2019.

distacco di personale di rilevanza ai fini IVA sia stato sì acceso ma sempre, essenzialmente, orientato verso una duplice direttrice.

Da un lato, l'attribuzione di irrilevanza fondata sulla considerazione per la quale il rimborso effettuato dal soggetto beneficiario del distacco del personale di altro soggetto risulti non rilevante ai fini IVA, giacché, in ossequio a quanto sancito dall'art. 8, comma 35, Legge n. 67/1988, il soggetto beneficiario che abbia effettuato il rimborso di cui sopra sostenga in realtà l'intero costo e solo l'intero costo del personale in distacco.

Dall'altra, il giudizio di rilevanza IVA del distacco di personale, fondato, nell'ultima, e certamente più rilevante, prospettiva europea, sulla considerazione per la quale sarebbe confliggente con la direttiva IVA unionale quella 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.

Ebbene, in questa prospettiva l'attività di ricognizione svolta porta a ritenere che il tema del regime IVA del distacco di personale sia da considerare ancora aperto, almeno fino a quando alla CGUE non sia richiesto di intervenire nuovamente in merito per riconsiderare espressamente la natura o meno di corrispettività del mero rimborso pagato dal distaccatario in caso di distacco di personale per ragioni organizzative oppure il legislatore domestico modifichi l'attuale previsione speciale nel senso indicato dalla CGUE.