

E P 7 A L E X

GARZIA GASPERI & PARTNERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO | MILANO

I DISTACCHI DI PERSONALE

Focus n. 1/2020

INTRODUZIONE

La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Settima Edizione, dell' 11 marzo 2020 e relativa alla causa C-94/19 ha sconvolto il precedente orientamento in materia di assoggettamento IVA dei distacchi del personale.

Si ritiene opportuno cogliere l'occasione per riepilogare a 360 gradi le principali implicazioni di carattere fiscale connesse al tema sempre attuale dei «distacchi del personale».

AGENDA



1. Perimetro civilistico
2. Aspetti contabili
3. Trattamento ai fini IRES
4. Trattamento ai fini IRAP
5. Trattamento IVA
 - a) Ante sentenza
 - b) Sentenza C-94/19
 - c) Aperture e possibili scenari
6. Sanzioni
7. Conclusioni

PERIMETRO CIVILISTICO

Il distacco di personale (introdotto nell'ordinamento con il D.Lgs. 10 settembre 2003 n. 276, in attuazione della cosiddetta *Legge Biagi*) è una modalità di esplicazione del rapporto di lavoro, in cui un datore di lavoro detto **distaccante**, mette temporaneamente a disposizione di un altro datore, detto **distaccatario**, uno o più lavoratori per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

Da questa definizione emergono immediatamente le tre condizioni necessarie affinché si possa configurare il distacco di un lavoratore:

- un **interesse del datore di lavoro** (distaccante) a che il lavoratore presti la propria opera presso il soggetto distaccatario che non sia quello meramente riferibile alla prestazione stessa;
- la **temporaneità**, intesa non come brevità, ma come "**non definitività**" della prestazione di lavoro presso il distaccatario;
- la **titolarità in capo al distaccante del rapporto di lavoro**, che permane quale **obbligo retributivo e contributivo**, benché il potere direttivo, di controllo e disciplinare passi al distaccatario.

PERIMETRO CIVILISTICO

- **Il distaccante resta responsabile del trattamento economico** del lavoratore distaccato che, pertanto, rimane un suo dipendente.
- Nella prassi tale strumento si utilizza spesso quando **la Società controllante** vuole esercitare un'influenza dominante o trasferire know-how alla **Società controllata** (sia per livelli dirigenziali che tecnici).
- **Non è necessario l'assenso preventivo del lavoratore interessato**, che esegue la sua prestazione altrove in osservanza del dovere di obbedienza di cui all'art. 2104 c.c., tranne il caso in cui tale distacco comporti un mutamento delle mansioni.

ASPETTI CONTABILI

Principio Contabile OIC 12 - punto 63

La Società **distaccante**:

- Rileva il costo ed il relativo pagamento secondo le regole ordinarie previste per la contabilizzazione del costo del personale;
- Rileva il riaddebito del costo sostenuto → Credito vs distaccataria (S.P.) @ Rimborso spese personale (C.E.)

La Società **distaccataria**:

- Rileva il costo del lavoratore distaccato secondo il principio di competenza → Costo del personale (C.E.) @ Debiti vs distaccante (S.P.)
- Successivamente il relativo pagamento → Debiti vs distaccante (S.P.) @ Banca C/C (S.P.)

TRATTAMENTO AI FINI IRES

Non ci sono particolari criticità

DISTACCANTE

- **Costo del lavoratore:**
deducibile secondo criterio di competenza
- **Ricavo da riaddebito:**
imponibile secondo criterio di competenza

DISTACCATARIA

- **Costo del lavoratore:**
deducibile secondo criterio di competenza

TRATTAMENTO AI FINI IRAP

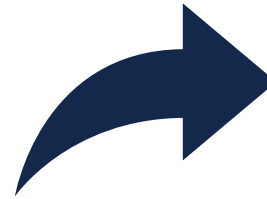
In linea generale i costi sostenuti in relazione al personale dipendente sono esclusi dal computo della base imponibile IRAP.

Tuttavia a partire dall'introduzione del tributo (1997) il legislatore ha progressivamente introdotto una serie di deduzioni per il costo del lavoro dipendente, fino alla **Legge 190/2014** (Legge di Stabilità 2015), che ha previsto la **deducibilità integrale del costo del lavoro sostenuto per il personale dipendente a tempo indeterminato.**

TRATTAMENTO AI FINI IRAP

DISTACCANTE

- **Costo del lavoratore (B.9):** escluso dalla base imponibile
- **Ricavo da riaddebito (A.5):** imponibile per derivazione da conto economico (rigo IC 5)
- **Deduzione nel quadro IS** (Circ. 22/E del 9/6/2015)



DISTACCATARIA: opzione 1

- **Costo del lavoratore (B.7):** deducibile per derivazione da conto economico (rigo IC 8)

DISTACCATARIA: opzione 2 (preferibile)

- **Costo del lavoratore (B.7):** deducibile per derivazione da conto economico (rigo IC 8)
- **Variazione in aumento** del costo del lavoratore iscritto in B.7 (IC 43)
- **Deduzione nel quadro IS** (cfr. Istruzioni Mod. IRAP 2020)

TRATTAMENTO IVA

Orientamento previgente

Legge n. 67 del 1988 art. 8 comma 35

«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»



Per beneficiare della esclusione IVA il distaccante deve addebitare al distaccatario il costo del personale (inclusi oneri previdenziali, fiscali e contrattuali) **senza previsione di alcun margine o *mark-up*** o di uno sconto (cfr. Risoluzione n. 346/E/2002)

TRATTAMENTO IVA

Orientamento previgente

Tale orientamento è stato ulteriormente confermato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., SS.UU., sent. n. 23021/2011) che ha individuato due condizioni ai fini della non assoggettabilità ad IVA:

- 7' stipulazione di un **accordo** in forza del quale il soggetto distaccante mette a disposizione dell'altro soggetto i propri dipendenti;
- 7' riversamento dal distaccatario al distaccante di una somma esattamente pari al costo retributivo e previdenziale dei dipendenti utilizzati.

Nel diverso caso in cui venga riconosciuto un corrispettivo maggiore o minore del costo sostenuto, l'intero importo pattuito dovrà essere assoggettato ad IVA.

TRATTAMENTO IVA

Sentenza 11 marzo 2020
causa C-94/19

« una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», [...], 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**.».



Pertanto, la distaccante distacca un dirigente esercitando la rivalsa dell'IVA, la distaccataria al momento del rimborso esercita il diritto alla detrazione.

TRATTAMENTO IVA

Sentenza 11 marzo 2020
causa C-94/19

POSIZIONE DELLA CORTE

La Corte di Giustizia individua nell'operazione l'esistenza di un sinallagma in quanto il distacco del dirigente avviene con il fine di conseguire un corrispettivo da detta attività.

CONSEGUENZE

L'operazione è soggetta ad IVA, in quanto integra i requisiti affinché possa ritenersi una **prestazione di servizi** secondo la normativa europea.

IMPLICAZIONI

Questa interpretazione **osta a una legislazione nazionale** in cui i prestiti o distacchi di personale non sono rilevanti ai fini IVA qualora venga corrisposto il mero rimborso del relativo costo.

TRATTAMENTO IVA

Aperture

APERTURE ALL'INTERNO DELLA SENTENZA

Il paragrafo 27 della Sentenza 11 marzo 2020, lascia aperto uno spiraglio di non imponibilità IVA.

Dal tenore letterale della sentenza parrebbe che, **se** dalle clausole contrattuali non risultasse un interesse specifico della distaccante e **non vi fosse condizionamento reciproco tra corrispettivo e distacco**, verrebbe meno il nesso sinallagmatico e, conseguentemente, l'operazione continuerebbe a considerarsi non soggetta ad IVA.

Se tale lettura fosse confermata, si potrebbe valutare la possibilità di formulare gli accordi di distacco senza la previsione espressa di un corrispettivo (da valutare).

SANZIONI

Sanzioni amministrative

- **Infedele dichiarazione IVA** (art. 5 c. 4 del D. Lgs. 471/1997): **dal 90 al 180% della maggior imposta** dovuta. L'eventuale omesso versamento è assorbito.
- **Omessa fatturazione** (art. 6 D. Lgs. 471/1997): **dal 90 al 180% dell'imposta non documentata**.
- Possibile **disapplicazione sanzioni** – obiettive condizioni di incertezza (art. 6 D. Lgs. 472/1997).



Sanzioni penali-tributarie

Reato di dichiarazione infedele (art. 4 D. Lgs. 74/2000):

- L'imposta evasa superiore a **€ 100.000**
- L'ammontare degli elementi attivi sottratti a imposizione sia **superiore al 10% del totale degli elementi attivi oppure superiore a € 2 Mio Euro**.

Reclusione **da due anni a quattro anni e sei mesi**.

CONCLUSIONI

- 7' La commentata sentenza della Corte di Giustizia ha ribaltato la previgente disciplina nazionale in tema di distacchi, generando **una evidente antinomia**.
- 7' E' pertanto auspicabile un intervento da parte del Legislatore nazionale ovvero un chiarimento dall'Amministrazione Finanziaria.
- 7' Nel frattempo si suggerisce di effettuare una mappatura dei distacchi attualmente in corso e, qualora opportuno, valutare la proposizione di un'eventuale **istanza di interpello** per ricevere un parere che vincoli l'Amministrazione Finanziaria (seppur limitatamente al singolo caso, ovvero indirettamente alla singola tipologia di distacco oggetto di analisi).

• Dipartimento Legale •

Via L. A. Melegari 1, 20122 Milano, Italia

Tel. +39 02 8413 1386 • Fax +39 02 8413 1382

• Dipartimento Fiscale •

Via Luigi Majno 5, 20122 Milano, Italia

Tel +39 02 3657 6041 • Fax +39 02 3657 7226

milano@eptalex.com • www.eptalex.com

E P 7 A L E X

GARZIA GASPERI & PARTNERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO | MILANO

MILANO • BEIRUT • DUBAI • ABU DHABI