Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

11 marzo 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articoli 2 e 6 – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso – Distacco di personale da parte di una società controllante presso la sua controllata – Rimborso da parte della controllata limitato ai costi sostenuti»

Nella causa C-94/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte suprema di cassazione (Italia), con ordinanza del 27 novembre 2018, pervenuta in cancelleria il 6 febbraio 2019, nel procedimento

San Domenico Vetraria SpA

contro

Agenzia delle Entrate,

nei confronti di:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da P.G. Xuereb, presidente di sezione, T. von Danwitz e A. Kumin (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e S. Mortoni, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: l'italiano.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 2 e 6, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la San Domenico Vetraria SpA e l'Agenzia delle Entrate (Italia) in merito alle detrazioni, effettuate dalla San Domenico Vetraria per l'esercizio fiscale 2005, dell'IVA pagata sugli importi rimborsati alla sua società controllante Avir SpA per il distacco di un dirigente.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2 della sesta direttiva così dispone:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. 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;

(...)».

4 L'articolo 6, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva enuncia quanto segue:

«Si considera "prestazion[e] di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».

Diritto italiano

5 Ai sensi dell'articolo 30 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (supplemento ordinario alla GURI n. 235, del 9 ottobre 2003):

«1. 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.

2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore».

6 L'articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (supplemento ordinario alla GURI n. 61, del 14 marzo 1988; in prosieguo: la «legge n. 67/88») dispone quanto segue:

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

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 Nel corso del 2004 la Avir ha distaccato presso la sua controllata San Domenico Vetraria uno dei suoi dirigenti, per occupare il posto di direttore di uno degli stabilimenti di quest'ultima. In tale contesto, la San Domenico Vetraria ha ricevuto dalla propria controllante fatture recanti importi corrispondenti ai costi sostenuti per il dirigente distaccato. Al momento del rimborso alla Avir dei costi relativi a tale distacco, la San Domenico Vetraria ha applicato l'IVA, ai fini del successivo esercizio del diritto di detrazione.

8 L'amministrazione tributaria ha ritenuto che tali rimborsi, dal momento che non riguardavano prestazioni di servizi tra una controllata e la sua controllante, fossero estranei alla sfera di applicazione dell'IVA, di modo che ha proceduto a una rettifica ai fini del recupero dell'IVA detratta a tale titolo.

9 Il ricorso proposto dalla San Domenico Vetraria contro la rettifica fiscale è stato respinto dai giudici di primo grado e di appello. In particolare, il giudice d'appello ha ritenuto che, in mancanza di prova che il dipendente distaccato avesse ricevuto una maggiorazione di somme o esercitato funzioni diverse da quelle già svolte presso la distaccante, gli importi pagati da tale società corrispondessero a meri rimborsi di costi ai sensi dell'articolo 8, comma 35, della legge n. 67/88.

10 Adita con un ricorso per cassazione proposto dalla San Domenico Vetraria, la Corte suprema di cassazione (Italia) ritiene che la questione di stabilire se il distacco di personale a fronte del rimborso dei relativi costi possa essere considerato imponibile sia di importanza decisiva per la soluzione della controversia principale.

11 A tale riguardo, detto giudice precisa che, conformemente all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67/88, nel caso in cui la somma rimborsata corrisponda all'importo delle spese sostenute per il personale distaccato, l'operazione di distacco non è imponibile, in quanto irrilevante ai fini dell'IVA. Sussisterebbero tuttavia dubbi quanto all'esclusione dallo spettro di applicazione dell'IVA di una prestazione quale il distacco di personale, a fronte del rimborso del costo delle relative prestazioni.

12 Infatti, secondo detto giudice, la natura economica di un'operazione di distacco, come quella di cui al procedimento principale, sembra evincersi dal fatto che, in base all'articolo 30 del decreto legislativo di cui al punto 5 della presente sentenza, è necessario che sussista uno specifico interesse del datore di lavoro distaccante, vale a dire l'interesse di garantire la maggiore funzionalità dell'organizzazione comune a controllante e controllata. Del resto, la sussistenza di tale interesse non sarebbe contestata nel caso di specie.

13 Peraltro, il fatto che una simile operazione di distacco dia luogo a una prestazione di servizi svolta a titolo oneroso potrebbe risultare dall'ammontare, nel caso di specie non insignificante, corrisposto dalla distaccataria, pari all'importo delle spese e degli oneri da sostenere per i lavoratori.

14 La Corte suprema di cassazione considera, inoltre, che la norma nazionale sembra dar luogo a una disparità di trattamento ingiustificata, che può incidere sul principio di neutralità fiscale, tra il distacco di personale e la messa a disposizione di manodopera, dal momento che quest'ultima operazione dà sempre luogo a una prestazione imponibile.

15 In tale contesto, la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli [articoli] 2 e 6 della [sesta direttiva] nonché il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere 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».

Sulla questione pregiudiziale

16 Per rispondere alla questione sollevata occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, sono 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.

17 Inoltre, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva si considera prestazione di servizi «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene».

18 Nel caso di specie, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta pacifico che la Avir ha la qualità di soggetto passivo e che la prestazione di servizi di cui al procedimento principale, vale a dire il distacco di un dirigente della Avir presso la sua controllata San Domenico Vetraria, è avvenuta all'interno del paese di cui trattasi.

19 Rimane pertanto da determinare se tale prestazione di servizi sia stata effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva.

20 Al riguardo, 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. Così, quando l'attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette all'IVA (sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

21 Ne risulta che una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 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 (v., in tal senso, sentenze del 22 giugno 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punti 21 e 22 nonché giurisprudenza ivi citata; del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 39, nonché del 3 luglio 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punto 69).

22 Nel caso di specie, dal fascicolo a disposizione della Corte sembra emergere che il distacco è stato effettuato sulla base di un rapporto giuridico di natura contrattuale tra la Avir e la San Domenico Vetraria.

23 Risulta peraltro che, nell'ambito di tale rapporto giuridico, sono state scambiate prestazioni reciproche, vale a dire il distacco di un dirigente della Avir presso la San Domenico Vetraria, da un lato, e il pagamento da parte di quest'ultima alla Avir degli importi che le sono stati fatturati, dall'altro.

24 La Commissione contesta tuttavia l'esistenza di un nesso diretto tra queste due prestazioni facendo valere che, in mancanza di pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti dalla Avir, il distacco di cui al procedimento principale non ha avuto luogo allo scopo di ricevere un corrispettivo.

25 Tale argomento non può essere accolto.

26 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che sussiste un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente (v., in tal senso, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punti da 13 a 20, e del 16 ottobre 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punti da 15 a 17), vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa (v., in tal senso, sentenze del 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, punto 14, e del 2 giugno 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, punto 16).

27 Se pertanto dovesse essere dimostrato – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – che il pagamento da parte della San Domenico Vetraria degli importi che le sono stati fatturati dalla sua società controllante costituiva una condizione affinché quest'ultima distaccasse il dirigente, e che la controllata ha pagato tali importi solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un nesso diretto tra le due prestazioni.

28 Di conseguenza, si dovrebbe ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso ed essa sarebbe soggetta all'IVA, dal momento che le altre condizioni di cui all'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva sono parimenti soddisfatte.

29 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 (v., in tal senso, sentenze del 20 gennaio 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punto 22, nonché del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 45 e giurisprudenza ivi citata). Infatti, una simile circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

30 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Sulle spese

31 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Xuereb von Danwitz Kumin

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 marzo 2020.

Il cancelliere
A. Calot Escobar

Il presidente della Settima Sezione
P. G. Xuereb