

Umberto Terzuolo
(Dottore Commercialista)

Il trattamento IVA del contratto di prestito
o distacco del personale.

Novità in sintesi

- L'art. 16-ter del DL 131/2024 "Decreto Salva infrazioni" (in G.U. dal 14.11.2024) ha **abrogato** con effetto dal **1.1.2025** l'art. 8 comma 35 della Legge 67/88.
- Misura necessaria per **evitare** l'apertura di **procedure di infrazione comunitaria** in seguito alla sentenza della **Corte di giustizia UE del 11.3.2020, Causa C94/19** in cui l'inquadramento IVA nazionale è stato definito incompatibile con una disciplina unionale.
- La **previsione dell'art. 8 c. 35 dalla L. 67/88** disponeva "*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*".
- L'**articolo 16-ter** prevede, al **c.2**, che l'**assoggettabilità ad IVA** si applichi "*ai prestiti ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1.1.2025*".
- Sono **fatti salvi i comportamenti tenuti fino al 31.12.2024** sia in ottemperanza all'orientamento espresso dalla Corte Ue sia in applicazione dell'articolo 8 c. 35.

Inquadramento civilistico - cenni

- Istituto molto utilizzato nei gruppi di imprese.
- Ai sensi dell'**art. 30 del DLgs 276/2003**, si configura un **distacco di personale** quando un **datore di lavoro**, per **soddisfare un proprio interesse**, pone **temporaneamente** uno o più **lavoratori a disposizione** di un **altro progetto** per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.
- Quindi **possibile** per il datore di lavoro **modificare temporaneamente la modalità di svolgimento** e di **esecuzione degli obblighi** derivanti dal **rapporto di lavoro subordinato**.
- La **titolarità** del rapporto di lavoro **permane** in capo alla **società distaccante**, obbligata alla **retribuzione e contribuzione** nonché con **potere disciplinare**.
- Il contratto di distacco ha **natura temporanea e predeterminata**, non deve obbligatoriamente essere di breve durata e **può essere rinnovato**.

Inquadramento civilistico - cenni

- Una **caratteristica essenziale** è l'**interesse oggettivo** del **datore di lavoro** affinché il proprio dipendente presti l'attività lavorativa a favore del distaccatario.
- L'**interesse** può essere **strategico, produttivo, organizzativo, formativo o tecnico**, non deve **coincidere** con la **mera somministrazione di lavoro** altrui e **può anche non essere di carattere economico**.
- Nella **Risposta 1 del Ministero del Lavoro del 20.1.2016** viene precisato che anche nei gruppi di imprese l'**interesse del distaccante è presunto** in virtù dell'organizzazione ed degli **obiettivi comuni** e può **coincidere "con qualsiasi tipo di interesse produttivo delle imprese distaccante, anche di carattere non economico"**.
- Quest'**ultima precisazione è rilevante** per una **recente tesi dottrinale** a favore della **non assoggettabilità ad IVA** di alcuni contratti.

Disciplina IVA ante 31.12.2024

- Il **trattamento IVA** del distacco del personale, **prima della abrogazione** dell'articolo 8 c. 35, prevedeva la **non rilevanza** per i **prestiti** o **distacchi** per cui era **versato** solo il **rimborso del relativo costo**.
Senza un mark-up l'addebito era un'**operazione non rilevante ai fini IVA**.
- Il **distacco** era **assoggettato ad IVA** (Ris. 346/E del 2002) nel caso fosse **concordato** a titolo di **corrispettivo un importo superiore o inferiore al costo del lavoratore** dipendente o in caso di **distacco nell'ambito di contratti più ampi** (Ris. AgE 346/2002 e Interpello AgE 224/2019).
- La sentenza della **Corte UE del 11.3.2020, Causa C-94/19** aveva sancito la **non conformità** della normativa nazionale alle **direttive comunitarie**, sostenendo che **si realizza una prestazione di servizi** a titolo oneroso **rilevante ai fini IVA** quando **tra distaccante e distaccatario** avviene uno **scambio di reciproche prestazioni** e il **compenso pattuito** costituisca il **controvalore effettivo** del servizio prestato.

Disciplina IVA ante 31.12.2024

- I **giudici UE** davano quindi **rilevanza** al **nesso sinallagmatico o di corrispettività** tra il **servizio reso** e il **corrispettivo ricevuto**, discriminante per il trattamento IVA.
- Era invece **considerato irrilevante** il fatto che il **corrispettivo** fosse **pari, superiore o inferiore** ai **costi riaddebitati** dal distaccante.
- La **Corte di Cassazione** si è **uniformata** alla **tesi** della **Corte di giustizia UE** in numerose sentenze tra cui
 - le n. 5601, 5602, 5609, 5615 del 2.3.2021,
 - la n. 20589 del 19.7.2021,
 - la n. 5874 del 23.2.2022,
 - la n. 10905 del 5.4.2022
 - la n. 22700 del 12.8.2024,sebbene anche recentemente vi siano state anche sentenze in senso contrario (n. 16234 del 11.6.2024).

Nuova disciplina IVA dal 1.1.2025

- **L'articolo 16-ter del DL 131/2024 ha abrogato l'articolo 8 c. 35 della L. 67/88 con effetto dal 1.1.2025.**
- **Sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti prima della data di decorrenza, siano essi:**
 - **conformi al disposto dell'articolo 8 comma 35** relativa al "mero ribaltamento";
 - **allineati alla tesi della Corte di giustizia UE del 11.3.2020;****ad eccezione di casi in cui gli accertamenti siano divenuti definitivi.**
- **Per garantire il "legittimo affidamento", la disposizione del comma 2 vale per i contratti stipulati o rinnovati anteriormente al 1.1.2025, quindi anche nel caso in cui producano effetti giuridici nell'anno 2025. Sul questa interpretazione si attendono conferme ufficiali.**

Primo intervento di Prassi post approvazione dell'art. 16-ter del DL 131/2024

- Il primo intervento di prassi è la **Risposta n. 38 del 18.2.2025**.
- **L'Agenzia delle Entrate bocchia la tesi del contribuente**, probabilmente **proposta prima dell'abrogazione** dell'articolo 8 c. 35 della L. 67/88, che sosteneva la **non assoggettabilità** ad IVA nel caso di **corrispettivo** pari almeno **rimborso** delle **spese del personale** dipendente **distaccato**.
- Anche **l'Agenzia delle Entrate** ha dato **rilevanza al nesso diretto** tra la **disponibilità al prestito del personale** ed il **corrispettivo ricevuto**, senza considerare la sua entità.
- Rileva, secondo l'Amministrazione Finanziaria, il fatto che la **prestazione del distaccante** e la **controprestazione del distaccatario si condizionino reciprocamente: una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra** (tesi ripresa dalla Sentenza della Corte di Giustizia UE del 11.3.2020 Causa C-94/19).

Tesi dottrinale dubitativa sull'assoggettività ad IVA

- **L'assoggettamento ad IVA del distacco del personale non è automatico** ma è **necessario verificare** in ogni **contratto**:
 - le **clausole** e le **ragioni** del **distacco** per verificare il **requisito oggettivo**, ossia il **rapporto sinallagmatico** tra **prestazione** (messa a disposizione personale dipendente) e **controprestazione** (corrispettivo);
 - il **requisito soggettivo** nel caso una delle parti del contratto sia un **ente non commerciale o una P.A.**.
- Sarebbero quindi **non rilevanti** ai fini **IVA**, ad esempio:
 - i **contratti** in cui **l'interesse** del **distaccante non fosse meramente economico (rimborso del costo)**, come:
 - nel caso di una **controllante** che **distacca personale qualificato per supervisionare un'attività della controllata**;
 - in caso di **distacchi frutto di una scelta di natura strategica, progettuale o formativa**;
 - i **contratti in cui l'ente non commerciale intervenga a fini istituzionali** (non soggetto passivo IVA).