

CIRCOLARE N. 77/2024 DEL 20 DICEMBRE 2024*OGGETTO***DISTACCO DI PERSONALE
SOGGETTO AD IVA DAL PRIMO GENNAIO
2025***RIFERIMENTI NORMATIVI*

Art. 8, comma 35, LEGGE 11 marzo 1988, n. 67; Art. 16-ter, DL 16 settembre 2024, n. 131 convertito con modificazioni dalla L. 14 novembre 2024, n. 166 (in G.U. 14/11/2024, n. 267); Sentenza Corte Giustizia UE 11.3.2020, Causa C-94/19; Sentenza Corte Cassazione 12.8.2024, n. 22700

*ALLEGATI**CLASSIFICAZIONE*
DIRITTO DI IMPRESA
CODICE CIVILE
CC 1655*CODICE CLASSIFICAZIONE*
30
000
1655*COLLEGAMENTI**REFERENTE STUDIO***dott.ssa Cinzia MAROCCHINO***BRIEFING*

Al fine di allineare la disciplina nazionale all'interpretazione dei Giudici comunitari il Legislatore ha soppresso la disposizione che prevede il non assoggettamento ad IVA del distacco / prestito di personale con addebito (soltanto) del relativo costo.

Con una specifica disposizione introdotta in sede di conversione del c.d. "Decreto Salva Infrazioni", i distacchi / prestiti di personale, stipulati / rinnovati a decorrere dall'1.1.2025, sono soggetti ad IVA.

Di seguito si analizzano gli aspetti salienti della disciplina relativa al distacco del personale.

CONFIGURAZIONE DI “DISTACCO” E “PRESTITO” DI PERSONALE

Il trattamento IVA del distacco di personale ha sollevato la questione avente ad oggetto le condizioni al ricorrere delle quali tale operazione dovesse essere assoggettata ad IVA.

A tal fine si rammenta innanzitutto che, in merito a tale fattispecie:

- l'art. 30, D.Lgs. n. 276/2003 dispone che:
“L'ipotesi di distacco si configura quando un datore di lavoro ... 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”;
- nella Circolare 15.1.2004, n. 3, il Ministero del Lavoro ha specificato che, la possibilità di ammettere il rimborso dei costi sostenuti dal distaccante da parte del distaccatario:
“Rende più lineare e trasparente anche l'imputazione reale dei costi sostenuti ... l'importo del rimborso non può superare quanto effettivamente corrisposto al lavoratore dal datore di lavoro distaccante”.

In presenza di un rimborso di ammontare maggiore a quanto effettivamente sostenuto dal datore di lavoro per la retribuzione del lavoratore distaccato, si configura un “prestito di personale” (e non un “distacco di personale”), consentito ai soli soggetti autorizzati alla somministrazione di lavoro.

TRATTAMENTO IVA APPLICABILE AL “DISTACCO DI PERSONALE”: DISCIPLINA ATTUALE

In considerazione del fatto che, come sopra evidenziato, in presenza di “distacco di personale”, quanto corrisposto dal distaccatario corrisponde al costo sostenuto dal datore di lavoro distaccante per il lavoratore distaccato, con l'art. 8, comma 35, Legge n. 67/88 il Legislatore ha disposto che:

“Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti e i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo”.

Secondo il citato comma 35, pertanto, trattandosi di fatto di un ribaltamento di costi, senza alcun margine (*mark-up*), l'addebito delle somme in esame è un'operazione non rilevante ai fini IVA.

Nella Risoluzione 5.11.2002, n. 346/E l'Agenzia aveva specificato che nel caso in cui sia concordato un importo superiore / inferiore al costo, il distacco di personale doveva essere assoggettato ad IVA.

Orbene, con la sentenza 11.3.2020, relativa alla causa C-94/19, la Corte di Giustizia UE ha sancito la non conformità del citato comma 35 alle Direttive n. 77/388/CE e n. 2006/112/CE, in base alle quali si realizza una prestazione di servizi “a titolo oneroso” (rilevante ai fini IVA) quando tra prestatore e beneficiario avviene uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario, ossia quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto.

Secondo i Giudici comunitari, pertanto, è irrilevante il fatto che l'ammontare del corrispettivo sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo distaccante ha sostenuto nell'ambito della “fornitura” del personale. Ciò in considerazione del fatto che l'ammontare del corrispettivo è un elemento che non influenza l'esistenza / inesistenza del nesso diretto tra

prestazione di servizi effettuata e corrispettivo ricevuto, che rappresenta il discrimine per determinare la rilevanza / irrilevanza dell'operazione ai fini IVA.

Con la sentenza 12.8.2024, n. 22700 la Corte di Cassazione è tornata ad esprimersi in merito al trattamento IVA delle somme corrisposte in presenza di "distacco di personale". In tale occasione i Supremi Giudici hanno recepito quanto sancito a livello comunitario e sono pertanto giunti alla conclusione che il comma 35 dell'art. 8, Legge n. 67/98 va disapplicato in quanto:

"la prestazione di servizi ... deve ritenersi onerosa e, quindi, imponibile ai fini IVA, purché sia ravvisabile un nesso di corrispettività tra il servizio reso e la somma ricevuta, anche in mancanza di lucratività, sicché è irrilevante l'importo del corrispettivo".

RECENTE "ALLINEAMENTO" DELLA NORMATIVA NAZIONALE: NUOVO TRATTAMENTO IVA DALL'1.1.2025

Con la pubblicazione sulla G.U. 14.11.2024, n. 267 della Legge n. 166/2024, di conversione del DL n. 131/2024, c.d. "Decreto Salva Infrazioni", il Legislatore ha allineato la normativa nazionale alle predette Direttive UE, recependo conseguentemente l'orientamento sopra illustrato.

A tal fine, con l'art. 16-ter, DL n. 131/2024 è stata disposta l'abrogazione del citato comma 35 dell'art. 8, Legge n. 67/88.

Viene pertanto meno la disposizione che prevedeva la non rilevanza IVA delle operazioni in esame in caso di corresponsione da parte del distaccatario di un corrispettivo pari ai costi sostenuti dal datore di lavoro distaccante.

Di fatto, come desumibile dalla Relazione illustrativa della disposizione in esame, l'abrogazione del citato comma 35 *"si è resa necessaria al fine di evitare l'apertura di una procedura di infrazione per mancata esecuzione della [predetta] sentenza"*.

Per espressa previsione del comma 2, il nuovo dettato normativo, ancorché in vigore dal 15.11.2024, è applicabile ai prestiti / distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dall'1.1.2025.

In altre parole, **dall'1.1.2025** le somme corrisposte a fronte di prestiti / distacchi di personale stipulati / rinnovati da tale data sono **imponibili IVA**.

Nella Relazione tecnica della disposizione in esame è evidenziato che *"l'assoggettamento ad IVA di tali rimborsi determina un'IVA a debito in capo al distaccante e un'IVA a credito in capo al distaccatario. Essendo entrambi operatori IVA, all'IVA versata dal primo soggetto corrisponderebbe una detrazione IVA dello stesso importo da parte del secondo soggetto, con effetti neutrali sul gettito complessivo dell'imposta"*.

Tale (asserita) "neutralità" potrebbe non essere garantita nel caso in cui il distaccatario sia un soggetto IVA con una limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA a credito. Infatti, per un distaccatario che opera in regime di esenzione IVA, l'assoggettamento all'imposta del distacco di personale si traduce in un maggior costo.

Al fine di garantire il legittimo affidamento è previsto espressamente che sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente (fino al 31.12.2024), per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi:

- sia nel caso in cui il soggetto interessato abbia scelto di assoggettare ad IVA quanto concordato alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE;



- sia nel caso in cui la prestazione sia stata considerata fuori campo IVA in applicazione dell'art. 8, comma 35, Legge n. 67/88.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI