

Le novità in arrivo a gennaio 2025 danno spunto per un focus sul principio del corrispettivo

DS6901

DS6901

# Distacco dei lavoratori, l'Iva è dovuta anche senza utile

Pagina a cura  
di FRANCO RICCA

**D**al 1° gennaio prossimo le prestazioni di servizi di distacco di personale tra le imprese dovranno essere assoggettate all'Iva anche quando sono rese a fronte del rimborso del puro costo, senza alcun margine di utile. Ma solo per i contratti stipulati o rinnovati da tale data. Per quelli precedenti, invece, resta confermata, quale che sia, la scelta adottata dalle parti (salvo accertamenti definitivi). Questo per effetto dell'art. 16-ter del dl 16 settembre 2024, n. 131, aggiunto dalla legge di conversione 14 novembre 2024, n. 166, che recepisce una sentenza della Corte di giustizia Ue, abrogando una norma contraria all'ordinamento unionale. Rivediamo i termini della questione, che offre l'occasione per un focus sul principio del corrispettivo quale base imponibile dell'Iva nelle operazioni a titolo oneroso.

*Il quadro domestico.* Con le risoluzioni n. 502712 del 5 luglio 1973 e n. 500160 19 febbraio 1974, il ministero delle finanze, rispondendo a un quesito volto a conoscere il trattamento dei prestiti di personale a fronte dei quali la società utilizzatrice rimborsa alla società distaccante l'esatto ammontare delle retribuzioni e degli oneri previdenziali e assistenziali, osservò che, ai sensi dell'art. 3 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, assumono rilevanza ai fini Iva esclusivamente le prestazioni di servizi poste in essere "verso corrispettivo"; di conseguenza, i prestiti di personale non realizzano i presupposti impositivi qualora le somme pagate dalla società utilizzatrice siano esattamente commisurate alla retribuzione spettante al personale prestato e ai relativi oneri previdenziali e assistenziali, poiché in tal caso "le somme in questione sono da ritenere pagate non già a titolo di corrispettivo ma di semplice rimborso di spese di lavoro subordinato, come tali non soggette

al tributo".

L'orientamento venne però ribaltato con la risoluzione n. 363853 del 31 ottobre 1986, nella quale il ministero, sia pure incidentalmente, qualificò imponente il prestito di personale in quanto prestazione di servizi, "a nulla rilevando la circostanza che il relativo corrispettivo corrisponda esattamente al rimborso del costo".

A questo punto intervenne il legislatore, che con il comma 35 dell'art. 8 della legge 11 marzo 1988, n. 67 ripristinò, in via di interpretazione autentica, l'originario orientamento, statuendo che "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". Va ricordato che una previsione simile venne poi introdotta, con riferimento alla fornitura di lavoro interinale, dall'art. 26-bis della legge 24 giugno 1997, n. 196, secondo cui "i rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere ai sensi dell'art. 1, comma 5, lett. f), all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo, devono intendersi non compresi nella base imponibile dell'Iva".

In relazione alla disposizione del predetto comma 35, nella risoluzione 5 novembre 2002, n. 346, l'Agenzia delle entrate precisò che, basandosi l'esclusione dall'Iva sulla circostanza che le somme rimborsate dal soggetto utilizzatore corrispondano esattamente al costo del lavoro per il soggetto distaccante, l'operazione sarà invece imponibile nel caso in cui siano rimborsate somme superiori o anche inferiori.

I chiarimenti dell'amministrazione lasciavano intendere che l'esclusione dall'Iva dei prestiti di personale resi dietro rimborso del puro costo si giustificasse con la (ritenuta) assenza del requisito della onerosità, necessario per l'assog-

gettamento dell'operazione all'imposta; giustificazione che contrastava però apertamente con la costante interpretazione della Corte di giustizia Ue.

*La tardiva rimozione dell'anomalia.* Chiamata a pronunciarsi dalla Corte di cassazione, la Corte di giustizia Ue, nella sentenza 11 marzo 2020, C-94/19, ha sostanzialmente ritenuto non conforme alla normativa sovranazionale la norma che esclude dall'assoggettamento all'Iva il distacco (o prestito) di personale dietro rimborso del puro costo, ribadendo che, in presenza di un rapporto giuridico che prevede uno scambio di prestazioni reciprocamente condizionate, la prestazione di servizi di distacco del personale si considera resa a titolo oneroso a nulla rilevando il fatto che il corrispettivo sia pari agli oneri sopportati dall'impresa distaccante. Posto che l'operazione in esame costituisce senz'altro una prestazione di servizi effettuata da un soggetto passivo, l'onerosità della stessa va infatti verificata tenendo conto del significato che l'espressione "a titolo oneroso" assume nell'ambito del sistema dell'Iva. Al riguardo, rammenta la sentenza, la giurisprudenza ha chiarito che una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso 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. Nella fattispecie, il distacco di personale sembra essere avvenuto sulla base di un rapporto giuridico di natura contrattuale nell'ambito del quale sono state scambiate prestazioni reciproche, ossia il distacco di un dirigente dietro pagamento delle somme fatturate.

La Corte ha poi respinto la tesi della Commissione euro-



pea secondo cui mancherebbe un nesso diretto tra queste due prestazioni, in quanto, non essendo stata pattuita una retribuzione superiore al costo, l'impresa distaccante non avrebbe effettuato l'operazione allo scopo di ricevere un corrispettivo (è da osservare, peraltro, se tale argomentazione fosse fondata, l'esclusione delle prestazioni rese "al costo" dovrebbe rivestire portata generale, sicché la specifica esclusione delle prestazioni di distacco di personale sarebbe inutile).

Il nesso, spiega infatti la Corte, sussiste quando due prestazioni si condizionano reciprocamente, quando cioè l'una è effettuata a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa. Sussistendo tale condizione, pertanto, si è in presenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso a nulla rilevando che l'importo del corrispettivo sia pari, superiore o inferiore ai costi del prestatore.

In conclusione, la direttiva "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".

Il principio statuito dalla Corte, come si accennava, è

stato finalmente recepito con l'art. 16-ter del dl n. 131/2024, che al comma 1 dispone l'abrogazione del comma 35 dell'art. 8 della legge n. 67/1988. Il comma 2 stabilisce però che le disposizioni del comma 1, ossia l'abrogazione della predetta norma, "si applicano ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025".

Per il passato, invece, "sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'11 marzo 2020, nella causa C-94/19, o in conformità all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi".

In altre parole, per le prestazioni rese al puro costo in forza di contratti stipulati prima del 1° gennaio 2025, se il rapporto tributario è ancora aperto (nel senso che non è oggetto di accertamento divenuto definitivo alla data del 31 dicembre 2024), si considera legittima:

- sia la condotta dell'impresa che, anche dopo la sentenza della Corte, non ha assoggettato l'operazione all'Iva in applicazione della legge n. 67/1988

- sia la condotta dell'impresa che ha, invece, applicato l'imposta, riconosciuta dovuta dalla sentenza della Corte, ovviamente anche prima della pronuncia della sentenza che ha valore interpretativo.

È da precisare che la norma del comma 2, nel fissare la de-

correnza e le regole intertemporali, non parla di "contratti", ma nemmeno di "effettuazione" della prestazione; inoltre, il riferimento ai prestiti e ai distacchi "rinnovati", autorizza a ritenere che il legislatore abbia inteso valorizzare la data di stipulazione o di rinnovo del contratto.

Infine, non può non evidenziarsi come siano occorsi quasi cinque anni per adottare una norma di poche righe che allineasse l'ordinamento interno a quello sovranazionale e potesse fine a una situazione che, lasciando di fatto le imprese libere di scegliere secondo convenienza, confliggeva con i principi della certezza del diritto e della neutralità dell'imposta, pregiudicava gli interessi erariali e alimentava conflitti tra le stesse imprese qualora gli interessi delle parti non coincidessero.

In proposito, va peraltro ricordato che, secondo la sentenza della Corte di giustizia Ue 24 marzo 1988, C-104/86, "la preminenza e l'efficacia diretta delle disposizioni del diritto comunitario non sottraggono gli stati membri all'obbligo di eliminare dal loro ordinamento giuridico interno le disposizioni incompatibili col diritto comunitario: infatti, il mantenimento in vigore delle stesse crea una situazione di fatto ambigua, in quanto mantiene gli interessati in uno stato d'incertezza circa le possibilità loro garantite di fare appello al diritto comunitario".

— © Riproduzione riservata — ■

## Le novità sui prestiti di personale

- È abrogato il comma 35 dell'art. 8 della legge n. 67/1988, che escludeva dall'Iva le prestazioni di prestiti di personale dietro rimborso del puro costo
- Di conseguenza, l'Iva è dovuta anche se la prestazione è resa a fronte del rimborso del costo sostenuto dall'impresa distaccante, senza alcuna maggiorazione, ma solo per le prestazioni di prestiti o distacchi di personale stipulati o rinnovati dal 1° gennaio 2025
- Per i rapporti precedenti, in assenza di accertamenti definitivi, è legittima sia la condotta dell'impresa che non ha addebitato l'Iva in forza della previgente norma nazionale, sia la condotta dell'impresa che l'ha invece addebitata in conformità all'orientamento della Corte di giustizia Ue