

Risposta n. 38/2025

OGGETTO: Trattamento IVA dei distacchi e/o prestiti di personale – imponibilità – abrogazione dell'art. 8, comma 35, della Legge 11 marzo 1988 n. 67 – articolo 16-ter del decreto legge 17 settembre 2024 n. 131, convertito con modificazioni dalla legge 14 novembre 2024 n. 267

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società Alpha S.p.A. (di seguito "Istante" o "Società" o "Contribuente") è una società *in house* costituita conformemente a quanto disposto dal decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica) e integralmente partecipata (*OMISSIS*).

L'Istante presta, in favore dei propri soci, servizi di progettazione, sviluppo e gestione di sistemi informatici e telematici.

L'Azienda Beta è un ente strumentale (*OMISSIS*) dotato di autonomia imprenditoriale e di personalità giuridica di diritto pubblico, preposto alla gestione coordinata delle attività sanitarie e sociosanitarie per l'intero territorio.

L'Azienda Beta, su mandato del soggetto attuatore, è impegnata a realizzare importanti progetti per lo sviluppo dei servizi digitali finanziati con fondi P.N.R.R. e, a tal fine, necessita di potenziare temporaneamente il proprio settore tecnico-amministrativo mediante l'inserimento di nuove risorse professionali: a tal fine, Beta ha richiesto ad Alpha la disponibilità a distaccare temporaneamente alcuni dipendenti, in possesso delle necessarie competenze professionali.

L'Istante ha acconsentito alla richiesta individuando i lavoratori in possesso delle necessarie competenze.

A tal fine, Alpha e Beta intendono prevedere nell'accordo di distacco il solo rimborso, da parte della distaccataria alla distaccante, del costo complessivo sostenuto da quest'ultima per ogni singolo lavoratore distaccato, inclusi tutti gli oneri contributivi e assicurativi ripresi analiticamente a piè di lista dai cedolini stipendiali dei lavoratori interessati.

Tanto rappresentato, con il presente interpello la Società chiede chiarimenti in ordine al trattamento ai fini IVA del distacco di personale tra Alpha e Beta, al fine di accertare se, in caso di mero rimborso dal distaccatario dei soli costi effettivi sostenuti dal distaccante per ciascun lavoratore distaccato, tale rimborso sia da considerarsi fuori campo IVA oppure imponibile con applicazione dell'aliquota ordinaria.

La Società precisa che, relativamente al regime fiscale ai fini IVA, sia Alpha S.p.A. sia Beta sono soggetti passivi d'imposta; in particolare, ai sensi dell'articolo 4

del D.P.R. n. 633/1972, Beta rientra nella categoria degli enti non commerciali soggetti ad IVA in relazione alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali in quanto, sotto il profilo soggettivo, le Aziende Sanitarie sono soggette ad IVA limitatamente alle operazioni poste in essere nell'esercizio di attività imprenditoriali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, richiamando l'art. 8, comma 35, della Legge 11 marzo 1988 n. 67, nonché l'interpretazione fornita dapprima dalla Corte di Cassazione con la sentenza a sezioni unite 23021 del 2011 e, più recentemente, dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (con la sentenza 11 marzo 2020, resa nella causa C94/19), ritiene che l'accordo di distacco sottoscritto tra Alpha S.p.A. e Beta non possa configurarsi quale negozio a titolo oneroso in quanto le Parti non intendono prevedere un corrispettivo diretto a carico della distaccataria per il distacco del personale della distaccante, da intendersi quale controvalore effettivo per il servizio prestato, bensì unicamente il rimborso dei costi sostenuti dalla distaccante Alpha S.p.A. per ogni singolo lavoratore, senza alcuna marginalità da parte di Alpha S.p.A.

Pertanto, l'Istante ritiene che l'importo corrispondente al rimborso dei costi sostenuti non sia assoggettabile ad IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67 prevede 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"*.

La Corte di Cassazione, con ordinanza 19 gennaio 2019 n. 2385, ha rimesso alla Corte di Giustizia Europea il giudizio relativo alla compatibilità delle previsioni indicate nel citato articolo 8 al contenuto della Direttiva 2006/112/CE (c.d. "Direttiva Iva"), in particolare degli articoli 2 e 6.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza 11 marzo 2020, causa C94/19, ha affermato l'incompatibilità di questa disposizione con l'articolo 2, punto 1, della Direttiva IVA, contenente l'elenco delle operazioni soggette a IVA, nella parte in cui dispone l'irrilevanza ai fini IVA dei prestiti o dei 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"*.

Per i giudici unionali non può dunque essere esclusa a priori l'irrilevanza ai fini IVA del distacco di personale.

A giudizio dei medesimi, tale operazione rileva ai fini IVA quando tra le parti sussiste un nesso diretto in forza del quale *"[...] le due prestazioni si condizionano reciprocamente, [...] vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa [...]".* Se pertanto dovesse essere dimostrato circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare che il pagamento da parte della (n.d.r. controllata) 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. [...] 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 [...]. Infatti, una simile circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto [...]"

Al fine di recepire l'orientamento dei giudici unionali, l'art. 16-ter del decreto legge 17 settembre 2024 n. 131, convertito con modificazioni dalla legge 14 novembre 2024 n. 267, ha abrogato l'art. 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67.

In particolare, l'art. 16-ter cit., rubricato "Trattamento del prestito o distacco di personale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto", dispone che *"Il comma 35 dell'articolo 8 della legge 11 marzo 1988, n. 67, è abrogato. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025; 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 C94/19, o in conformità all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi"*.

In considerazione del tenore letterale della norma, devono essere assoggettate ad IVA le prestazioni di servizi di distacchi di personale tra le imprese anche quando sono rese a fronte del rimborso del puro costo, erogate in adempimento di contratti stipulati o rinnovati dal 1° gennaio 2025.

La citata disposizione prevede, altresì, una clausola di salvaguardia per i comportamenti (*rectius*, rapporti) posti in essere anteriormente alla predetta data: in particolare, in assenza di accertamenti definitivi, è legittimo sia il comportamento dell'impresa che non ha addebitato l'IVA alle prestazioni di distacco di personale in forza della previgente normativa nazionale sia la condotta dell'impresa che ha addebitato l'IVA su dette prestazioni in conformità all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE.

Con riferimento al caso in esame, l'Istante afferma che il distacco di personale a favore di Beta avviene a fronte del solo rimborso da parte della distaccataria del costo complessivo sostenuto dalla distaccante per ogni singolo lavoratore distaccato, inclusi tutti gli oneri contributivi e assicurativi ripresi analiticamente a piè di lista dai cedolini stipendiali dei lavoratori stessi.

A tal proposito, si evidenzia che l'art. (*OMISSIS*) dispone che *"nel rispetto del diritto comunitario, [...], per l'esercizio di funzioni e per l'organizzazione e per la gestione di servizi pubblici riservati [...] nonché per lo svolgimento di attività di servizio strumentali alle attività istituzionali, salvo che ricorra alla concessione di servizi a soggetti terzi da individuare a mezzo di gara, la ... si avvale, sulla base di contratto di servizio che precisa, in particolare, le funzioni, i servizi, le attività e i compiti affidati, dei seguenti soggetti esterni, indicati dall'allegato A di questa legge: a) enti pubblici; b) fondazioni o associazioni; c) società di capitali"*.

Nel caso di specie, dunque, il distacco del personale non avviene tra società appartenenti al medesimo gruppo, bensì tra l'Istante e l'Azienda Beta per i Servizi Sanitari, a cui Alpha fornisce servizi relativi allo sviluppo e alla gestione dei sistemi informatici e telematici in conformità al predetto articolo (*OMISSIS*).

A prescindere dall'assenza di un *mark up* a favore di Alpha - presupposto che, nei termini anzidetti, è irrilevante ai fini dell'onerosità dell'operazione - si ritiene che nel caso in esame sia riscontrabile un nesso diretto, nell'accezione fatta propria dalla Corte di Giustizia UE, tra la prestazione dell'Istante, avente ad oggetto il distacco del proprio personale presso Beta, e la controprestazione di quest'ultima, in quanto gli importi versati da Beta a favore di Alpha e il distacco di personale di quest'ultima si condizionano reciprocamente.

Ne consegue che i servizi di distacco di personale erogati dall'Istante (i.e. impresa distaccante) a favore di Beta (i.e. distaccataria) in adempimento di accordi stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2025, assumono rilevanza agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Gli importi erogati dalla distaccataria a favore dell'impresa distaccante a titolo di rimborso del costo complessivo sostenuto da quest'ultima per ogni singolo lavoratore distaccato (comprensivo di tutti gli oneri contributivi e assicurativi) dovranno, quindi, essere assoggettati ad imposta.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)