Distacco del personale: dal 2025 nuova disciplina IVA dopo la sentenza UE

22 Maggio 2025

L’Agenzia delle Entrate (con la Circolare n. 5/E del 16 maggio 2025), ha fornito le indicazioni operative sulla nuova imponibilità IVA relativa al distacco o prestito di personale, introdotta a partire dal 1° gennaio 2025. Una disposizione dettata dal recepimento della sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea dell’11 marzo 2020 (causa C-94/19), integrata nell’ordinamento italiano dal cosiddetto “Decreto Salva-infrazioni” (D.L. 131/2024, convertito dalla legge 166/2024).

Fino al 2024, infatti, il distacco di personale era escluso dal campo di applicazione IVA qualora il corrispettivo fosse limitato al mero rimborso dei costi sostenuti dal datore di lavoro per il personale distaccato. Tuttavia, secondo quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE, tale prassi nazionale era incompatibile con la Direttiva comunitaria IVA 2006/112/CE.

La Corte ha sottolineato che, anche se l’impresa che riceve il personale rimborsa esclusivamente il costo dei lavoratori, senza ulteriori margini economici per il datore di lavoro, si realizza comunque uno scambio di prestazioni reciproche. Pertanto, tale operazione soddisfa i requisiti soggettivo, oggettivo e territoriale per l’applicabilità dell’IVA e deve dunque essere assoggettata all’imposta.

La Circolare n. 5/E chiarisce inoltre che le nuove regole valgono anche per gli enti non commerciali, purché svolgano attività d’impresa in via non prevalente e a condizione che il distacco del personale sia riconducibile direttamente a tali attività economiche.

Nel documento, l’Agenzia delle Entrate fornisce specifici esempi operativi per agevolare la corretta applicazione delle nuove disposizioni IVA, fornendo un riferimento chiaro agli operatori economici interessati da questo significativo cambiamento normativo, anche con l’ausilio di specifici esempi, chiarendo che il distacco di personale deve ritenersi imponibile ad IVA al verificarsi di tutti e 3 i citati requisiti IVA, come di seguito evidenziato.

Requisito soggettivo

La C.M. 5/E/2025 chiarisce che tale requisito è soddisfatto se il datore di lavoro esercita, in via esclusiva o prevalente, un’attività d’impresa (art.4 del D.P.R. 633/1972 – “Decreto IVA”).

L’Agenzia precisa, altresì, in che modo vada verificato tale requisito nell’ipotesi in cui il datore di lavoro sia un ente non commerciale.

In questo caso, la C.M. 5/E/2025 chiarisce che se l’ente in qualità di distaccante svolge, in via non prevalente, anche attività d’impresa, occorre riferirsi alle specifiche disposizioni stabilite per questa tipologia di enti, in base alle quali si considerano effettuate nell’esercizio di imprese le sole cessioni di beni o prestazioni di servizi nell’esercizi di attività commerciali o di attività organizzate in forma d’impresa (cfr. art.4, co.1 e 4, del “Decreto IVA”).

In particolare, per tali enti l'organizzazione in forma d'impresa si verifica quando vengono predisposti mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico.

Ciò premesso, la C.M. 5/E/2025 chiarisce che, per gli enti non commerciali, il requisito soggettivo deve ritenersi esistente nell'ipotesi in cui il distacco di personale sia riconducibile all'attività di impresa dell'ente.

Diversamente, se il distacco viene effettuato dall'ente non commerciale nell'ambito della propria attività istituzionale, l'operazione è da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell'imposta, poiché in questo caso il datore di lavoro non opera come soggetto passivo IVA.

Sul distacco di personale effettuato da enti non commerciali la C.M. 5/E/2025 fornisce alcuni esempi specifici.

Queste indicazioni dell'Agenzia delle Entrate per gli enti non commerciali consentono di superare, anche grazie all'azione dell'ANCE, le criticità collegate al distacco dei dipendenti operato dalle associazioni aderenti (nei confronti di altre associazioni o delle imprese), che viene assoggettato ad IVA solo nel caso in cui, oltre all'attività istituzionale, queste svolgano attività d'impresa, ancorché non in via prevalente.

Requisito oggettivo

In linea generale, rilevano ai fini IVA le "prestazioni di servizi verso corrispettivo" dipendenti da rapporti contrattuali (ai sensi dell'art.3 del "Decreto IVA" – cd. requisito oggettivo).

Ai fini del distacco di personale, secondo quanto stabilito dai giudici UE, esiste un nesso diretto tra questa operazione ed il pagamento del corrispettivo quando le due prestazioni si condizionano a vicenda, nel senso che l'una viene effettuata solo in presenza dell'altra e viceversa.

In questo caso, pertanto, l'importo pagato a fronte del distacco è un "corrispettivo", ed integra il requisito oggettivo ai fini IVA (cd. esistenza del "sinallagma").

Ciò, secondo quanto stabilito dai giudici UE, vale a prescindere dall'effettivo importo del corrispettivo, che può quindi essere inferiore, pari o superiore ai costi sostenuti dal datore di lavoro/distaccante per il personale distaccato.

In sostanza, chiarisce la C.M. 5/E/2025, si considera corrispettivo rilevante ai fini IVA anche la somma corrispondente al mero rimborso dei costi del personale, in assenza di alcun margine di guadagno (cd. "mark up") per il distaccante (sul punto, l'Agenzia delle Entrate si era già espressa in risposta ad una specifica istanza d'interpello – R. 38/2025).

L'Agenzia delle Entrate precisa ulteriormente che l'IVA deve essere applicata sull'intero corrispettivo (con l'aliquota ordinaria del 22%), ivi compresa l'eventuale quota imputata al rimborso dei costi relativi al personale distaccato.

Diversamente, se il distacco avviene gratuitamente, senza pagamento di alcun corrispettivo (neanche a titolo di rimborso del costo dei lavoratori), l'operazione è

esclusa da IVA, non essendo una "prestazione di servizi a titolo oneroso".

Requisito territoriale

Circa tale aspetto, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il distacco di personale rileva ai fini IVA se la

prestazione è eseguita nel territorio dello Stato secondo quanto stabilito dall'art.7-ter del "Decreto IVA", e quindi:

– in favore di un distaccatario soggetto passivo IVA stabiliti in Italia (B2B),

– da sparte di un distaccante soggetto IVA italiano in favore di un distaccatario stabilito in UE ma non soggetto passivo IVA (B2C).

È invece esclusa da IVA la prestazione di distacco nel caso di distaccatario non soggetto passivo e non residente in UE.

Decorrenza

L'Agenzia delle Entrate conferma che il nuovo regime IVA sia applica ai prestiti o distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025.

Circa il "rinnovo" dei contratti già stipulati, la C.M. 5/E/2025 precisa che le novità si applicano ai rinnovi intervenuti dopo il 1° gennaio 2025, anche se questi si riferiscono a contratti conclusi prima di tale data.

Inoltre, ai fini della dimostrazione della data di stipula del contratto, viene chiarito che occorre riferirsi ad elementi oggettivamente riscontrabili in base ai quali si possa desumere con certezza la data di inizio e fine del rapporto (ad es. le comunicazioni obbligatorie del Ministero del lavoro).

L'Agenzia delle Entrate conferma, altresì, la cd. "clausola di salvaguardia" che fa comunque salvi i comportamenti adottati dai contribuenti prima del 1° gennaio 2025 (assoggettando ad IVA del distacco sulla base della sentenza UE anche in presenza di rimborso del solo costo del personale, o esclusione da IVA nella stessa ipotesi, sulla base dell'abrogato art.8, co.35, della legge 67/1988).

Viene confermato, infine che la salvaguardia non opera in caso di verifiche dell'Amministrazione finanziaria relative al regime IVA dei distacchi di personale, diventate definitive prima del 1° gennaio 2025.

Per completezza, si evidenzia che nella C.M. 5/E/2025 l'Agenzia delle Entrate fornisce istruzioni operative, sempre sulla base delle regole UE, relativamente al trattamento IVA di altre forme di messa a disposizione del personale, quali:

– la codatorialità (art.30, co.4-ter, D.Lgs. 276/2003 – contratto di rete/rete "soggetto"): ogni impresa è responsabile del pagamento degli oneri (retribuzione e contribuzione) del singolo lavoratore. Il riaddebito pro-quota dei costi di utilizzo dei lavoratori tra le imprese retiste è una mera cessione di denaro non rilevante ai fini IVA (art. 2, co. 3, lett.a, del "Decreto IVA").

– l'avvalimento (art.104 D.Lgs. 36/2023 – Codice dei contratti pubblici), che è rilevante ai fini IVA in presenza di: 1. requisito soggettivo in capo all'impresa ausiliaria avvalsa, 2. pagamento del corrispettivo a fronte della prestazione eseguita (con o senza mark up), 3. Requisito della territorialità.

Allegati

CM_5E_16_maggio_2025
Apri

Per informazioni rivolgersi a:

Direzione Politiche Fiscali
Tel. 06 84567.291/256
E-Mail:
politichefiscali@ance.it