

Disciplina Iva del distacco di personale: chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

di **Marco Peirola**

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 5/E/2025](#), ha illustrato la disciplina Iva applicabile ai distacchi o prestiti di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025, fornendo chiarimenti in merito ai presupposti per l'applicazione dell'imposta, alla decorrenza della nuova disciplina e agli effetti di quest'ultima su altre forme di messa a disposizione del personale, quali la codatorialità e l'avvalimento di personale.

Con tale decorrenza, l'articolo 16-ter, D.L. 131/2024 (c.d. "Decreto Salva-infrazioni"), introdotto, in sede di conversione, dalla L. 166/2024, in recepimento della sentenza della Corte di Giustizia UE, causa C-94/19 dell'11 marzo 2020, (San Domenico Vetraria), ha abrogato l'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, secondo cui non sono rilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

Orientamento della giurisprudenza comunitaria

La controversia risolta dalla Corte di Giustizia UE con la citata sentenza di cui alla causa C-94/19 dell'11 marzo 2020 si riferisce al dirigente di una società, distaccato presso la controllata.

I costi sostenuti per il dirigente distaccato sono stati fatturati dalla società distaccante con applicazione dell'Iva, successivamente portata in detrazione dalla società distaccataria.

L'ufficio ha contestato l'esercizio della detrazione, sostenendo che i rimborsi, non discendendo da prestazioni di servizi rese dalla controllante alla controllata, sono esclusi da imposta, con il conseguente recupero a tassazione della detrazione operata dalla distaccataria.

La pretesa erariale è stata confermata in entrambi i giudizi di merito in considerazione della previsione dell'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, che esclude da Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

In particolare, l'articolo 30, D.Lgs. 276/2003 prevede, al comma 1, che l'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di



una determinata attività lavorativa, aggiungendo, al comma 2, che, in caso di distacco, il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

Nell'esaminare i dubbi sollevati dal giudice italiano, la Corte ha, anzitutto, osservato che, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito del sistema dell'Iva, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti che implica la previsione di un prezzo o di un controvalore. Pertanto, quando l'attività del prestatore consiste nel fornire esclusivamente servizi senza corrispettivo, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette a Iva.

Ne risulta che una prestazione di servizi è effettuata "*a titolo oneroso*", ai sensi dell'articolo 2, punto 1), VI Direttiva CEE (ora articolo 2, § 1, lettera a) e c), Direttiva 2006/112/CE), e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e il committente 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 committente.

Ciò si verifica quando sussiste un "*nesso diretto*" tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto.

Nel caso oggetto della causa C-94/19 dell'11 marzo 2020, è emerso che il distacco è stato effettuato sulla base di un rapporto giuridico di natura contrattuale tra l'impresa distaccante e quella distaccataria e risulta, inoltre, che, nell'ambito di tale rapporto giuridico, sono state scambiate prestazioni reciproche, vale a dire il distacco di un dirigente dell'impresa distaccante presso l'impresa distaccataria, da un lato, e il pagamento da parte di quest'ultima degli importi che le sono stati fatturati dall'impresa distaccante, dall'altro.

L'aspetto da chiarire è relativo all'esistenza di un "*nesso diretto*" tra queste 2 prestazioni se, come nella fattispecie, non è stato pattuito un compenso superiore agli oneri sostenuti dall'impresa distaccante, cosicché il distacco non è stato effettuato allo scopo di ricevere un corrispettivo.

La Corte ha, tuttavia, escluso l'insussistenza del "*nesso diretto*", rilevando che secondo la giurisprudenza sopra richiamata, tale nesso sussiste quando 2 prestazioni si condizionano reciprocamente, vale a dire che l'una è effettuata a condizione che lo sia anche l'altra e viceversa.

Se, quindi, dovesse essere dimostrato – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – che il pagamento da parte dell'impresa distaccataria degli importi addebitati dall'impresa distaccante costituisce una condizione affinché quest'ultima presti il proprio dirigente, e che l'impresa distaccataria ha pagato tali importi solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un "*nesso diretto*" tra le 2 prestazioni.

In questa situazione, si dovrebbe, pertanto, ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso ed essa sarebbe soggetta a Iva.

È irrilevante, al riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto nell'ambito della propria prestazione.

Infatti, tale circostanza non è tale da compromettere il “*nesso diretto*” esistente tra la prestazione resa e il corrispettivo ricevuto.

In conclusione, per la Corte, l'articolo 2, punto 1), VI Direttiva CEE (ora articolo 2, § 1, lettera a) e c), Direttiva 2006/112/CE) esclude la legittimità, sul piano comunitario, di una norma, quale l'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, in base alla quale non sono considerati rilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a condizione che gli importi versati dall'impresa distaccataria a favore dell'impresa distaccante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Orientamento della prassi amministrativa prima della modifica normativa

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che tale disposizione è applicabile nella sola ipotesi in cui l'impresa fornitrice si limiti a porre nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice proprio personale dipendente per lo svolgimento dell'attività lavorativa organizzata da quest'ultima nell'ambito della propria struttura. Per l'applicazione della disciplina agevolativa è necessario che il personale impiegato dall'impresa utilizzatrice sia legato da un rapporto di lavoro dipendente con l'impresa fornitrice. In assenza di quest'ultimo presupposto, le somme corrisposte sono soggette a Iva, ai sensi del richiamato articolo 3, D.P.R. 633/1972, dovendosi ritenere esistente il requisito della corrispettività anche se l'importo pagato dall'impresa utilizzatrice è pari al costo complessivo del personale sopportato dall'impresa fornitrice^[1].

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, la “*messa a disposizione di personale*” di cui all'articolo 7, comma 4, lettera d), D.P.R. 633/1972 all'epoca vigente ricorre quando il personale prestato garantisce, all'impresa che se ne avvale, le proprie prestazioni in posizione di effettiva subordinazione. In sostanza, i lavoratori, pur restando fisicamente dislocati presso le strutture dell'impresa di appartenenza, svolgono i compiti loro assegnati sotto la direzione e il potere gerarchico e disciplinare esercitati dall'impresa che fruisce del “*prestito*”.

Si configura, pertanto, una diversa fattispecie (appalto di servizi), non riconducibile al citato articolo 7, comma 4, lettera d), D.P.R. 633/1972, se i poteri di direzione, gerarchico e disciplinare, sono stati costantemente esercitati dall'impresa fornitrice, impedendo un'effettiva disponibilità della forza lavoro da parte dell'impresa che si avvale del prestito^[2].

L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, precisato che l'esclusione da Iva presuppone che sia rimborsato esclusivamente il costo del personale prestato (retribuzione, oneri previdenziali e contrattuali), in quanto l'intero importo è imponibile se le somme rimborsate sono superiori o inferiori al costo^[3].

Orientamento della giurisprudenza italiana prima della modifica normativa

Secondo un primo orientamento della giurisprudenza di legittimità, la somma eccedente il rimborso del costo del personale distaccato è soggetta a Iva, in quanto il regime di esclusione da imposta, previsto dall'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, riguarda solo il costo del personale, che è sostenuto dall'impresa distaccante e che l'impresa distaccataria si limita a rimborsare[4].

In un secondo tempo è stato, invece, affermato che la norma in questione deve essere intesa nel senso che il distacco di personale è irrilevante ai fini Iva soltanto se la controprestazione del distaccatario consiste nel rimborso di una somma esattamente pari alle retribuzioni e agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante, dovendosi pertanto escludere che il prestito di personale, a fronte del quale venga rimborsata una somma superiore al costo del personale, sia soggetto a Iva limitatamente alla parte che eccede il costo del personale prestato[5].

Il medesimo orientamento è stato confermato dalla Suprema Corte, nel presupposto che, per restare fuori dal campo di applicazione dell'Iva, occorre che il distaccatario riversi al distaccante una somma esattamente pari al costo retributivo e previdenziale dei dipendenti utilizzati, dato che il riconoscimento di un corrispettivo maggiore o minore comporta l'inapplicabilità dell'agevolazione, con la conseguente applicazione dell'Iva all'intero importo pattuito[6].

Successivamente, con ordinanza interlocutoria n. 2385/2019, la Corte di Cassazione ha sollevato 2 questioni dirette a stabilire, rispettivamente, se il mero rimborso del costo del personale abbia natura corrispettiva e se l'articolo 8, comma 35, L. 67/1988 non determini un'ingiustificata disparità di trattamento, ai fini dell'Iva, tra i diversi strumenti mediante i quali si attua la messa a disposizione di personale.

Riguardo al primo profilo, il dubbio sollevato dai giudici di legittimità è se la norma nazionale sia compatibile con la disciplina comunitaria laddove esclude da Iva le ipotesi di distacco di personale quando il distaccante riceve il mero rimborso dei costi sostenuti per il personale distaccato, in considerazione del fatto che un diverso trattamento impositivo pare evincersi dal diritto comunitario, come interpretato dalla Corte di Giustizia UE, dovendosi, cioè, ritenere irrilevante la circostanza che il controvalore della prestazione sia uguale, superiore o inferiore al costo sostenuto dal prestatore.

Nell'ordinanza interlocutoria viene sottolineato come una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso soltanto se esiste tra il prestatore e il beneficiario un rapporto giuridico nel corso del quale vengono scambiate prestazioni reciproche. A tal fine, il compenso percepito dal prestatore deve costituire l'effettivo controvalore del servizio reso al beneficiario e questo si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, vale a dire quando le somme versate costituiscono l'effettivo corrispettivo di un servizio

individualizzabile fornito nell'ambito del rapporto giuridico[7].

Non è necessario, invece, ai fini della rilevanza ai fini Iva, che lo scambio sia lucrativo. Il risultato dell'operazione economica è, infatti, indifferente[8], anche perché la circostanza che un'operazione economica sia svolta a un prezzo uguale, superiore o inferiore al prezzo di costo è di per sé ininfluyente ai fini della qualificazione di tale operazione come "*negozio a titolo oneroso*", a meno che lo scarto tra i costi sostenuti e la somma ricevuta come corrispettivo sia particolarmente rilevante[9].

Adeguamento della giurisprudenza italiana a quella comunitaria

A seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE relativa alla causa C-94/19 dell'11 marzo 2020, la giurisprudenza italiana si è uniformata all'indirizzo espresso dai giudici comunitari.

Pertanto, la Suprema Corte ha affermato che l'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, laddove prevede che non sono da intendere rilevanti ai fini dell'Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, è recessivo rispetto alla disciplina comunitaria, solo occorrendo a tal fine accertare, secondo la giurisprudenza UE, che sussista un nesso diretto tra le 2 prestazioni ai fini del reciproco condizionamento, vale a dire che l'una è effettuata a condizione che lo sia anche l'altra e viceversa.

In sostanza, è irrilevante l'importo del corrispettivo, ossia che sia pari, superiore o inferiore ai costi che l'impresa distaccante ha sostenuto nell'ambito della fornitura della sua prestazione. Ad assumere rilevanza è soltanto la condizione di cui sopra, ponendosi, cioè, il pagamento dei costi come condizione per il distacco dei lavoratori[10].

Nuova disciplina del distacco o prestito di personale dal 2025

Come anticipato, l'articolo 16-ter, D.L. 131/2024, introdotto, in sede di conversione, dalla L. 166/2024, in recepimento del principio espresso dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza di cui alla causa C-94/19 dell'11 marzo 2020, ha abrogato l'articolo 8, comma 35, L. 67/1988.

La novità si applica ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025. Sul punto, la circolare n. 5/E/2025 ha precisato che la data di stipula o rinnovo del contratto di distacco può essere ravvisata sulla base di qualsiasi tipologia di atto o di documento idoneo ad attestare la data di formazione dell'accordo tra le parti, ma è necessario che l'esistenza di tali operazioni sia dimostrata sulla base di elementi oggettivamente riscontrabili, dai quali si possa desumere con certezza la data di inizio e di fine rapporto.

Inoltre, secondo l'articolo 16-ter, comma 2, D.L. 131/2024, sono fatti salvi i comportamenti

adottati dai contribuenti anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di Giustizia UE o all'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi.

Tale disposizione intende tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti e, sul punto, possono richiamarsi le osservazioni svolte da Assonime nella circolare n. 8/2020 (§ 3), secondo cui, in linea di principio, le pronunce della Corte di Giustizia UE, in considerazione della loro portata interpretativa della normativa comunitaria, hanno efficacia retroattiva. Tuttavia, l'esigenza di tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti impone di ritenere che solo a seguito della modifica o, come nella fattispecie, dell'abolizione dell'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, la sentenza in esame possa produrre i propri effetti nell'ordinamento nazionale.

Come osservato da Assonime^[11], la norma abrogata, pertanto, rimane operante per le operazioni che tecnicamente si dovrebbero considerare effettuate dopo il 1° gennaio 2025, tali essendo, in particolare, i prestiti o distacchi di personale per i quali il presupposto temporale di applicazione dell'Iva stabilito dall'articolo 6, D.P.R. 633/1972, collegato al pagamento del corrispettivo o, se anteriore, all'emissione della fattura, si è verificato a partire dal 1° gennaio 2025, ma l'operazione è stata eseguita sulla base di contratti stipulati o rinnovati entro il 31 dicembre 2024.

La disciplina transitoria tiene, però, conto anche dei casi in cui le imprese avessero già ritenuto, sulla base della sentenza della Corte di Giustizia UE, che le somme versate dal distaccatario fossero imponibili a Iva, anche in presenza dei requisiti per l'applicazione dell'articolo 8, comma 35, L. 67/1988.

Ne consegue che, se l'operazione fosse stata assoggettata a Iva, nonostante la vigenza della norma di cui sopra, il committente avrebbe diritto di detrarre l'imposta che gli è stata addebitata in via di rivalsa, in presenza ovviamente dei requisiti di carattere soggettivo per fruire della detrazione. Lo stesso principio si deve ammettere, "*a fortiori*", nei casi in cui, pur in presenza della suddetta disciplina transitoria, il distaccante decidesse di assoggettare a Iva distacchi effettuati sulla base di contratti stipulati o rinnovati entro il 31 dicembre 2024.

Presupposto soggettivo dell'Iva

Con la circolare n. 5/E/2025, l'Agenzia delle entrate ha osservato che, laddove il datore di lavoro svolga in via esclusiva o prevalente un'attività d'impresa, ai sensi dell'articolo 4, D.P.R. 633/1972, oppure di lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 5, D.P.R. 633/1972, il requisito soggettivo deve ritenersi, in ogni caso, soddisfatto.

Nel caso, invece, in cui il datore di lavoro distaccante sia un ente non commerciale, l'esistenza di un'organizzazione in forma d'impresa deve essere verificata solo nei casi in cui l'operazione di distacco abbia a oggetto il personale originariamente impiegato dal distaccante nella



propria attività istituzionale.

In sintesi, qualora il personale distaccato sia afferente all'attività d'impresa svolta dall'ente non commerciale, il requisito soggettivo è da ritenersi integrato. Nel diverso caso in cui l'operazione di distacco sia effettuata dagli enti non commerciali nell'ambito di attività diverse da quelle d'impresa – non essendo, in tale circostanza, il datore di lavoro distaccante un soggetto che opera in qualità di soggetto passivo Iva – l'operazione è da considerare esclusa dal campo di applicazione dell'imposta, sempreché il distacco o prestito di personale sia effettuato dall'ente in assenza di una organizzazione in forma d'impresa finalizzata all'erogazione del servizio di prestito di personale.

ESEMPIO 1

Alfa Lombardia e Alfa Toscana – entrambe associazioni aventi natura di ente non commerciale, con cento unità di personale ciascuna – sono articolazioni territoriali della medesima organizzazione nazionale (Alfa Italia) e, pertanto, perseguono le medesime finalità istituzionali.

Gli uffici amministrativi di Alfa Lombardia e di Alfa Toscana si accordano affinché la prima, che svolge esclusivamente attività istituzionale non commerciale ed è priva di un'organizzazione in forma d'impresa finalizzata all'erogazione di servizi di prestito di personale, distacchi presso la seconda, dal 1° giugno 2025 al 31 dicembre 2025, cinque unità di personale amministrativo specializzato, a fronte del pagamento, da parte di Alfa Toscana, di un importo pari al rimborso degli oneri stipendiali e contributivi.

L'operazione di distacco non rientra nel campo di applicazione dell'Iva, per mancanza del presupposto soggettivo, anche laddove il personale distaccato sia impiegato da Alfa Toscana in un'attività d'impresa dalla stessa eventualmente esercitata.

ESEMPIO 2

L'associazione Alfa Lombardia, di cui al precedente esempio, si accorda con la società Lambda, affinché vengano distaccate presso la società medesima, dal 1° settembre 2025 al 31 agosto 2026, 2 unità di personale amministrativo specializzato, a fronte del pagamento, da parte di Lambda, di un importo pari al rimborso degli oneri stipendiali e contributivi.

L'operazione di distacco non rientra nel campo di applicazione dell'Iva, per mancanza del presupposto soggettivo.

Presupposto oggettivo dell'Iva

Dal punto di vista oggettivo, la circolare n. 5/E/2025 ha precisato che il distacco o prestito di



personale effettuato “*verso corrispettivo*” costituisce, in via di principio, una prestazione di servizi ex articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972 a prescindere dalla circostanza che il corrispettivo sia inferiore, pari o superiore ai costi che il datore di lavoro ha sostenuto per il personale distaccato e anche nel caso in cui la prestazione sia effettuata in assenza di lucro^[12].

ESEMPIO 3

La società Beta è la capogruppo di una rete di imprese manifatturiere. Beta distacca 10 unità di personale dipendente specializzato presso la sede di Gamma, società controllata da Beta, per un periodo di 2 anni decorrente dal 1° marzo 2025. A fronte di tale distacco, Gamma è tenuta a corrispondere mensilmente a Beta, fino alla conclusione del periodo di distacco, un importo predeterminato in maniera forfetaria.

Indipendentemente dall'ammontare dei costi mensili a carico di Beta per le 10 unità di personale, l'operazione di distacco risulta essere imponibile ai fini dell'Iva e Beta addebiterà a Gamma l'Iva dovuta con riferimento al corrispettivo predeterminato.

ESEMPIO 4

La società Delta, capogruppo di una catena legata alla grande distribuzione organizzata, distacca presso la sua controllata Epsilon una unità di personale, con funzione di capo-area approvvigionamenti, per il periodo 1° marzo 2025 - 28 febbraio 2026. A fronte di tale distacco, Epsilon è tenuta a versare l'intero costo sostenuto da Delta per tale unità di personale, pagando anticipatamente un acconto, pari a un importo fisso, entro il 1° febbraio 2025 – pena il venir meno dell'operazione di distacco – e il restante saldo, in un'unica soluzione, in base all'ammontare residuo quantificato al termine del periodo di distacco.

Tale operazione, essendo una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 3, D.P.R. 633/1972, è soggetta a imposta con aliquota ordinaria. Delta addebiterà a Epsilon l'Iva dovuta con riferimento sia all'acconto, sia al saldo, i cui importi saranno maggiorati della relativa imposta.

Nella diversa situazione in cui il personale, per esigenze produttive del distaccante, sia distaccato presso altra impresa, senza che per l'operazione sia previsto uno specifico corrispettivo – neanche sotto forma di rimborso, seppure parziale, del costo sostenuto dal distaccante per il personale distaccato – l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'operazione effettuata a titolo gratuito nell'interesse della distaccante è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto oggettivo, non essendo qualificabile come prestazione di servizi a titolo oneroso.

Presupposto territoriale dell'Iva

Il distacco o prestito di personale si considera effettuato nel territorio dello Stato quando è eseguita a favore di un distaccatario soggetto passivo Iva stabilito in Italia, qualunque sia lo Stato di stabilimento del soggetto prestatore/distaccante^[13], oppure da un distaccante soggetto passivo Iva stabilito in Italia a favore di un distaccatario non soggetto passivo Iva, domiciliato o residente nel territorio della UE^[14].

Per effetto dell'articolo 7-septies, comma 1, lettera e), D.P.R. 633/1972, non è invece soggetto a Iva il distacco di personale effettuato nei confronti di un distaccatario, non soggetto passivo, domiciliato o residente fuori dall'Unione Europea, anche qualora il distaccante sia un soggetto passivo italiano.

ESEMPIO 5

Zeta IT, soggetto passivo Iva italiano con sede a Milano, è anche datore di lavoro di 2 unità di personale specializzate nell'organizzazione di eventi di beneficenza. A seguito di alcuni accordi contrattuali con 2 soggetti esteri non soggetti passivi di imposta, viene stabilito che:

1. la prima di tale unità, pur restando dislocata fisicamente presso la sede di Milano della Zeta IT, sia distaccata per il periodo 1° novembre 2025 - 31 ottobre 2026 all'associazione culturale francese Eta FR, ente di diritto privato privo di codice identificativo Iva, a fronte di un corrispettivo pattuito di importo pari al rimborso delle spese sostenute per l'unità distaccata;
2. l'altra unità di personale sia distaccata, per il periodo 1° ottobre 2025 – 31 marzo 2026, alla sede di Zurigo di una organizzazione *no profit* svizzera, non soggetto passivo, che si occupa di beneficenza, la Theta CH, a fronte di un corrispettivo predeterminato forfetariamente.

Ai fini dell'Iva, l'operazione di cui al precedente:

- 1) è territorialmente rilevante in Italia, ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972, per cui Zeta IT dovrà addebitare al committente francese l'Iva dovuta con riferimento al corrispettivo pattuito (rimborso delle spese), indipendentemente dal suo ammontare;
- 2) è fuori dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto territoriale, ai sensi dell'articolo 7-septies, comma 1, lettera e), D.P.R. 633/1972 (l'organizzazione Theta CH non è un soggetto passivo ai fini dell'Iva ed è domiciliata fuori dalla UE). Zeta IT sarà comunque tenuta a emettere fattura per l'importo predeterminato forfetariamente con l'annotazione "*operazione non soggetta ad Iva*", ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis, lettera b), D.P.R. 633/1972.

Codatorialità

Il regime della codatorialità, disciplinato dall'articolo 30, comma 4-ter, D.Lgs. 276/2003, previsto per le imprese che sottoscrivono il contratto di rete, comporta effetti giuridici diversi da quelli del distacco di personale, tali per cui il rimborso della parte degli oneri legati all'utilizzo del lavoratore dipendente in favore delle altre imprese retiste costituisce una mera cessione di denaro non rilevante ai fini dell'Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972[15].

Tale trattamento, secondo la circolare n. 5/E/2025, è applicabile a prescindere dalla forma giuridica di rete istituita dalle imprese che hanno aderito al regime di codatorialità, vale a dire:

- sia nel caso di adozione di un modello contrattuale “puro” di rete d'impresa (c.d. “rete contratto”), che prevede una collaborazione tra le imprese retiste senza istituzione di un nuovo soggetto giuridico;
- sia nel caso in cui le suddette imprese prevedano la creazione di un nuovo centro di imputazione, dotato di distinta e autonoma soggettività anche ai fini tributari (c.d. “rete soggetto”).

Avvalimento di personale

L'avvalimento tra P.A. è inteso quale strumento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria, anziché dotarsi di una struttura propria per lo svolgimento della funzione a essa assegnata, si avvale degli uffici di altro ente, al quale non viene delegata la funzione stessa.

L'imponibilità deve essere verificata alla luce dei presupposti dell'imposta. In particolare, il requisito soggettivo, che deve essere integrato in capo al soggetto avvalso, s'intende sempre soddisfatto nel caso in cui quest'ultima sia una società “in house” costituita in una delle forme giuridiche di cui all'articolo 4, comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972.

Il requisito oggettivo, invece, esige che sia verificato se le disposizioni normative o i protocolli d'intesa che disciplinano l'avvalimento di personale prevedano l'erogazione di risorse finanziarie da parte di una P.A. in favore del soggetto avvalso e se tale erogazione ne costituisca il corrispettivo, mutuando, a titolo esemplificativo, i criteri individuati con la circolare n. 34/E/2013.

[1] Cfr. risoluzione n. 152/1995.

[2] Cfr. risoluzione n. 262/E/2002.

[3] Cfr. risoluzione n. 346/E/2002.

[4] Cfr. Cassazione n. 19129/2010.

[5] Cfr. Cassazione SS.UU. n. 23021/2011.

[6] Cfr. Cassazione n. 14053/2012.

[7] Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza causa C-37/16 del 18 gennaio 2017.

[8] Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza causa C-267/15 del 22 giugno 2016.

[9] Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza causa C-520/14 del 12 maggio 2016.

[10] Cfr. Cassazione n. 5601/2021, n. 5609/2021 e n. 5615/2021; *Id.* Cassazione n. 20589/2021 e n. 10905/2022.

[11] Cfr. circolare n. 4/2025.

[12] Nello stesso senso, si veda la risposta a interpello n. 38/E/2025, con la quale l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, a prescindere dall'assenza di un *mark up* a favore dell'impresa distaccante – presupposto che, secondo la Corte UE, è irrilevante ai fini dell'onerosità dell'operazione – è riscontrabile un “*nesso diretto*” tra la prestazione avente ad oggetto il distacco del proprio personale e la controprestazione dell'impresa distaccataria, in quanto gli importi versati da quest'ultima a favore della prima e il distacco di personale dell'impresa distaccante si condizionano reciprocamente.

[13] Cfr. articolo 7-ter, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

[14] Cfr. articolo 7-ter, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972.

[15] Si veda anche, da ultimo, la risposta a interpello n. 136/E/2025.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[La circolare tributaria](#)”.



OPEN day
PF Percorso
Formativo

25 GIUGNO | ore **11.00**
**Formazione ed informazione
integrate con l'AI**
iscriviti al webinar gratuito

