

**CIRCOLARE N. 5 /E**



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 16 maggio 2025

**OGGETTO:** *Articolo 16-ter del decreto-legge 16 settembre 2024, n. 131 (c.d. “decreto Salva-infrazioni”), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166 – Trattamento del prestito o distacco di personale agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto.*

## **INDICE**

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. TRATTAMENTO IVA DELLE OPERAZIONI DI DISTACCO O PRESTITO DI PERSONALE .....</b>	<b>5</b>
<b>2. DECORRENZA DELLE NOVITÀ .....</b>	<b>15</b>
<b>3. ALTRE FORME DI MESSA A DISPOSIZIONE DEL PERSONALE: CODATORIALITÀ E AVVALIMENTO .....</b>	<b>17</b>
<b>3.1 Codatorialità.....</b>	<b>17</b>
<b>3.2 Avvalimento di personale.....</b>	<b>20</b>

## **PREMESSA**

Il decreto-legge 16 settembre 2024, n. 131, recante «*Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano*» (c.d. “decreto Salva-infrazioni”), è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166 (di seguito anche “legge di conversione”)<sup>1</sup>.

Tale legge di conversione ha, altresì, introdotto l’articolo 16-ter<sup>2</sup>, avente a oggetto, come riportato in rubrica, il «*Trattamento del prestito o distacco di personale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*».

La disposizione è stata emanata con la finalità di dare attuazione alla sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea dell’11 marzo 2020, causa C-94/19, relativa alla questione pregiudiziale sollevata dalla Corte di Cassazione<sup>3</sup> in merito alla compatibilità della previsione di cui all’articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67 (c.d. “legge finanziaria 1988”), con i principi di cui alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio dell’Unione europea del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (c.d. “direttiva IVA”). Si tratta, in particolare, della previsione secondo cui erano da ritenersi non rilevanti, ai fini dell’IVA, «*i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo*».

La novella normativa interviene, pertanto, su una specifica categoria di operazioni, quella riguardante il distacco o il prestito di personale effettuato tra due

---

<sup>1</sup> Pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 267 del 14 novembre 2024.

<sup>2</sup> L’articolo 16-ter del decreto Salva-infrazioni prevede che:

«*1. Il comma 35 dell’articolo 8 della legge 11 marzo 1988, n. 67, è abrogato.*

*2. 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 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».*

<sup>3</sup> Con l’ordinanza n. 2385 del 29 gennaio 2019, la Corte di Cassazione ha chiesto alla Corte di Giustizia dell’Unione europea, in via pregiudiziale, se i principi della direttiva IVA, nonché il principio di neutralità fiscale, “debbono essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata”.

soggetti – interessata, in passato, da dubbi interpretativi circa la corretta qualificazione dell’operazione ai fini dell’IVA<sup>4</sup> – stabilendo l’abrogazione del citato articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988.

Per effetto di tale abrogazione, di fatto, anche le attività di distacco o prestito di personale effettuate a fronte di un corrispettivo pari al mero rimborso del relativo costo diventano – a partire dalle operazioni effettuate in esecuzione di contratti stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 – prestazioni di servizi rientranti nel campo di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, al ricorrere dei presupposti ordinariamente stabiliti dalla disciplina IVA.

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l’uniformità di azione, esaminando nell’ambito dei corrispondenti paragrafi:

- il trattamento, ai fini dell’IVA, delle operazioni di distacco o prestito di personale, a seguito della previsione recata al comma 1 dell’articolo 16-*ter* del decreto Salva-infrazioni (paragrafo 1);
- la decorrenza della suddetta previsione, ai sensi del successivo comma 2 del medesimo articolo 16-*ter* del decreto Salva-infrazioni (paragrafo 2);

---

<sup>4</sup> Prima dell’entrata in vigore della disposizione di cui all’articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988, dubbi interpretativi riguardavano il prestito o distacco di personale effettuato a fronte del mero rimborso del relativo costo, ossia se l’operazione fosse o meno da qualificare “a titolo oneroso” quando le somme dovute dal soggetto distaccatario fossero pagate non già a titolo di corrispettivo, ma di semplice rimborso spese (*cfr.* risoluzioni del Ministero delle finanze n. 502712 del 5 luglio 1973, n. 411847 del 20 marzo 1981 e n. 363853 del 31 ottobre 1986). A seguito dell’emanazione della citata disposizione della legge finanziaria 1988, che ha operato, in via normativa, la qualificazione IVA di tale tipologia di operazioni, sono, tuttavia, sorti – nei casi in cui il distacco o prestito di personale fosse eseguito a fronte del pagamento di un corrispettivo maggiore di quello del costo – differenti orientamenti della giurisprudenza nazionale circa la parte di corrispettivo rilevante ai fini dell’IVA, ossia se fosse l’intero ammontare dello stesso, oppure solamente la parte di corrispettivo eccedente rispetto al costo, in analogia con quanto previsto per i contratti di somministrazione di lavoro a termine (*cfr.* le contrapposte conclusioni riportate nella sentenza della Corte di Cassazione n. 19129 del 7 settembre 2010, rispetto alla successiva sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 23021 del 7 novembre 2011, a cui si è poi conformata la successiva sentenza n. 14053 del 3 agosto 2012).

- il trattamento, ai fini dell'IVA, di altre forme di messa a disposizione del personale dipendente, quali la codatorialità e l'avvalimento (paragrafo 3).

L'illustrazione delle disposizioni di cui sopra tiene conto, fra l'altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni e ai *dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica<sup>5</sup>.

## **1. TRATTAMENTO IVA DELLE OPERAZIONI DI DISTACCO O PRESTITO DI PERSONALE**

L'intervenuta abrogazione dell'articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988 – rispondendo, come detto, all'esigenza di dare attuazione alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea (di seguito “Corte di Giustizia UE”) dell’11 marzo 2020, causa C-94/19<sup>6</sup> – deve essere interpretata alla luce degli orientamenti ivi forniti dai giudici unionali.

Al riguardo, tali giudici, con la citata sentenza C-94/19 (di seguito anche “sentenza San Domenico Vetraria”<sup>7</sup>), nel ribadire alcuni principi consolidati della giurisprudenza unionale sulla rilevanza ai fini dell'IVA delle prestazioni di servizi

---

<sup>5</sup> Si tratta, in particolare, del *dossier* relativo al disegno di legge di conversione del decreto Salva-infrazioni, presentato con Atto Camera n. 2038 (di seguito “AC 2038”) e con Atto Senato n. 1287 (di seguito “AS 1287”).

<sup>6</sup> Si veda, in tal senso, la relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto Salva-infrazioni, di cui all'AC 2038 e all'AS 1287.

<sup>7</sup> La società San Domenico Vetraria Spa, in particolare, aveva distaccato un dipendente presso una società controllata con l'incarico di direttore di uno degli stabilimenti di questa, e aveva fatturato alla società controllata/distaccataria, come operazione imponibile ai fini dell'IVA (e conseguentemente con IVA detraibile per la società controllata), l'importo complessivo dei costi sostenuti per il dirigente distaccato, oggetto di addebito alla distaccataria. Tale operazione era stata contestata dall'amministrazione finanziaria in quanto contraria alla previsione di cui all'articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988. Nella successiva fase contenziosa la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 2385 del 29 gennaio 2019, ha rappresentato alla Corte di Giustizia UE la necessità di “*chiarire se il diritto dell'Unione (...) consente, o impedisce, che il diritto nazionale escluda dall'ambito di applicazione [della direttiva IVA] il caso in cui una società controllante metta a disposizione di un'altra, da essa controllata, mediante distacco, proprio personale, a fronte del solo rimborso dei relativi costi*”.

effettuate a titolo oneroso<sup>8</sup>, non hanno condiviso la tesi – peraltro sostenuta dalla Commissione europea<sup>9</sup> – circa la mancanza di un nesso diretto tra le due prestazioni in caso di mancata pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti<sup>10</sup>.

Si ricorda che, in base alle previsioni di cui all'articolo 30 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276<sup>11</sup>, si ha distacco o prestito di personale quando:

- un datore di lavoro (di seguito anche “distaccante”) mette a disposizione temporaneamente, a favore di un altro soggetto (di seguito anche “distaccatario”), uno o più lavoratori per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa;
- tale datore di lavoro rimane comunque responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore;

---

<sup>8</sup> Al punto 21 della sentenza, in particolare, la Corte di Giustizia UE rammenta che “una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile 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 (...).”.

<sup>9</sup> Come rilevato al punto 24 della sentenza C-94/19, la Commissione europea, in particolare, contesta “l'esistenza di un nesso diretto tra queste due prestazioni facendo valere che, in mancanza di pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti (...), il distacco di cui al procedimento principale non ha avuto luogo allo scopo di ricevere un corrispettivo”.

<sup>10</sup> Si vedano i punti 24 e 25 della sentenza C-94/19.

<sup>11</sup> Il d.lgs. n. 276 del 2003, recante «Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30», prevede, all'articolo 30 (“Distacco”), per quanto di interesse, che:

«1. 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 altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

3. Il distacco che comporti un mutamento di mansioni deve avvenire con il consenso del lavoratore interessato. Quando comporti un trasferimento a una unità produttiva sita a più di 50 km da quella in cui il lavoratore è adibito, il distacco può avvenire soltanto per comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive (...).».

In merito al corretto utilizzo dell'istituto del distacco di personale si vedano anche i chiarimenti forniti dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali con le circolari n. 3 del 15 gennaio 2004 e n. 28 del 24 giugno 2005, nonché gli interpellini del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 1 del 2 febbraio 2011 e n. 1 del 20 gennaio 2016.

- l'operazione è posta in essere dal distaccante con la finalità di soddisfare un proprio interesse<sup>12</sup>; solitamente il soggetto distaccatario appartiene allo stesso gruppo societario<sup>13</sup> oppure alla stessa rete di impresa<sup>14</sup> del distaccante.

Ciò premesso, l'operazione di distacco o prestito di personale in argomento, per effetto della novella normativa, risulta essere rilevante ai fini dell'IVA al ricorrere dei requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali normativamente previsti, di seguito richiamati.

### **Requisito soggettivo**

In primo luogo si osserva che, laddove il datore di lavoro svolga in via esclusiva o prevalente attività d'impresa, ai sensi dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito “decreto IVA”), o di lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 5 del medesimo decreto, il requisito soggettivo, ai fini dell'assoggettamento a IVA dell'operazione di distacco di personale, deve ritenersi, in ogni caso, soddisfatto, attesa la natura di soggetto passivo IVA dello stesso.

Analogamente, laddove il datore di lavoro sia un ente non commerciale che svolge, tuttavia, in via non prevalente, anche attività d'impresa e l'operazione di distacco di personale venga effettuata nell'ambito di tale ultima attività, il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta deve ritenersi sussistente.

Nel caso in cui il datore di lavoro distaccante sia un ente non commerciale, si rammenta che si considerano effettuate nell'esercizio di imprese – ai sensi

<sup>12</sup> Come precisato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali con la circolare n. 28 del 2005, l'interesse del datore di lavoro deve essere specifico, rilevante, concreto e persistente per tutto il periodo in cui il distacco è disposto.

<sup>13</sup> Con la circolare n. 3 del 2004, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali ha, infatti, specificato che con il distacco di personale “*il distaccante soddisfa un interesse produttivo diversamente qualificato, come l'interesse al buon andamento della società controllata o partecipata*”.

<sup>14</sup> Si rammenta che in base al comma 4-ter dell'articolo 30 del d.lgs. n. 276 del 2003, come introdotto dall'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 6 ottobre 2004, n. 251, qualora «*il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete di impresa (...) l'interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell'operare della rete (...)*».

dell’articolo 4, quarto comma<sup>15</sup>, del decreto IVA – le sole operazioni effettuate nell’esercizio di attività commerciali o agricole. A tal fine, per esercizio di imprese s’intende «*l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva*», delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2195 e 2135 del codice civile, anche se non organizzate in forma d’impresa, nonché l’esercizio di attività, organizzate in forma d’impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell’articolo 2195 del codice civile<sup>16</sup>.

Tali ultime attività sono da ritenersi esercitate con organizzazione in forma d’impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un’organizzazione di mezzi e risorse funzionali all’ottenimento di un risultato economico<sup>17</sup>. In proposito, si precisa che la presenza dell’organizzazione in forma d’impresa va verificata solo nei casi in cui l’operazione di distacco abbia ad oggetto il personale originariamente impiegato dal distaccante nella propria attività istituzionale.

In sintesi, pertanto, si osserva che, qualora il personale distaccato sia afferente all’attività di impresa svolta dall’ente non commerciale, il requisito soggettivo è da ritenersi implicitamente integrato.

Nel caso in cui, invece, l’operazione di distacco sia effettuata dagli enti non commerciali nell’ambito di attività diverse da quelle d’impresa – non essendo, in tal circostanza, il datore di lavoro distaccante un soggetto che opera in qualità di soggetto passivo IVA – l’operazione è da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell’imposta, sempreché, come detto, il distacco o il 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.

---

<sup>15</sup> L’articolo 4 del decreto IVA prevede, al quarto comma, che gli enti «*che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell’esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell’esercizio di attività commerciali o agricole. (...)*

<sup>16</sup> Si veda il primo comma dell’articolo 4 del decreto IVA.

<sup>17</sup> Si veda, in tal senso, la risoluzione n. 286/E dell’11 ottobre 2007. Con la risoluzione n. 273/E del 7 agosto 2002 è stato, inoltre, precisato, in via generale, che la commercialità dell’attività svolta sussiste qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché non esclusiva.

### **Esempio n. 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, persegono 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 n. 2**

L’associazione *Alfa Lombardia*, di cui all’esempio n. 1, si accorda con la società *Lambda*, affinché vengano distaccate presso la società medesima, dal 1° settembre 2025 al 31 agosto 2026, due 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.

Resta fermo che sono, in ogni caso, da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell’imposta, ai sensi dell’articolo 70-*quinquies*, comma 1, del

decreto IVA<sup>18</sup>, le operazioni di distacco o prestito di personale effettuate tra società (distaccante e distaccataria) partecipanti al medesimo gruppo IVA di cui al Titolo V-*bis* del medesimo decreto.

### **Requisito oggettivo**

Il distacco o prestito di personale effettuato «*verso corrispettivo*» costituisce, in via generale, una prestazione di servizi ai sensi dell’articolo 3, primo comma<sup>19</sup>, del decreto IVA.

In base alle indicazioni fornite dai giudici unionali nella sentenza San Domenico Vetraria, sussiste il nesso diretto tra il distacco o prestito di personale, da un lato, e il pagamento del corrispettivo, dall’altro, quando 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<sup>20</sup>.

A tal fine, la somma di denaro pagata deve essere qualificata come corrispettivo dell’operazione di cui trattasi:

- laddove il pagamento della stessa sia ritenuto dalle parti condizione essenziale per l’esecuzione dell’operazione di distacco, e viceversa<sup>21</sup> (sussistendo il c.d. “sinallagma”);

---

<sup>18</sup> In base all’articolo 70-*quinquies*, comma 1, del decreto IVA, le «cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3».

<sup>19</sup> L’articolo 3 del decreto IVA, in particolare, qualifica, al primo comma, come prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell’imposta «le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d’opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte».

<sup>20</sup> Si veda il punto 26 della sentenza C-94/19. La medesima Corte, nel successivo punto 27, ha rimesso al giudice del rinvio la verifica circa l’effettiva sussistenza, nel caso concreto, del nesso di reciproco condizionamento tra le prestazioni.

<sup>21</sup> Al riguardo, la relazione illustrativa al disegno di legge di approvazione del decreto Salva-infrazioni, presentata con AC 2038 e AS 1287, precisa che l’abrogazione del comma 35 dell’articolo 8 della legge finanziaria 1988 comporta che “il distacco o il prestito di personale resta assoggettato all’IVA sulla base dei principi generali armonizzati che prevedono l’applicazione dell’imposta in presenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso che, come affermato dalla Corte di Giustizia, è caratterizzata da un nesso di corrispettività tra il distacco di personale, da un lato, e il pagamento da parte del distaccatario di somme a titolo di corrispettivo del distacco, dall’altro”. Nella sentenza C-94/19, infatti, la Corte di Giustizia UE ha osservato che se “dovesse essere dimostrato (...) che il pagamento da parte della San Domenico Vetraria

- a prescindere dal suo ammontare, non rilevando più la circostanza che il relativo importo sia inferiore, pari o superiore all'ammontare dei costi che il datore di lavoro ha sostenuto per il personale distaccato<sup>22</sup>, e, quindi, anche nel caso in cui l'operazione sia effettuata in mancanza di redditività<sup>23</sup>.

### Esempio n. 3

La società *Beta* è la capogruppo di una rete di imprese manifatturiere. *Beta* distacca dieci unità di personale dipendente specializzato presso la sede di *Gamma*, società controllata da *Beta*, per un periodo di due 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 dieci 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 n. 4

La società *Delta*, capogruppo di una catena legata alla grande distribuzione organizzata, distacca presso la sua controllata *Epsilon* una unità di personale, con

---

*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”* (punto 27). “*Di conseguenza, si dovrebbe ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso ed essa sarebbe soggetta all'IVA (...)*” (punto 28).

<sup>22</sup> Al punto 29 della sentenza C-94/19, viene chiarito, in particolare, che “*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 (...)”.

<sup>23</sup> Cfr. la sentenza della Corte di Cassazione n. 20589 del 19 luglio 2021. In linea con tale impostazione, con la recente risposta a interpello n. 38 del 18 febbraio 2025, è stato evidenziato che, ai fini dell'onerosità dell'operazione, non assume rilevanza l'assenza di un *mark up* a favore del soggetto distaccante.

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 del decreto IVA, è soggetta ad imposta con aliquota ordinaria. *Delta* addebiterà a *Epsilon* l'IVA dovuta con riferimento sia all'aconto, sia al saldo, i cui importi saranno maggiorati della relativa imposta.

In merito al corrispettivo, si precisa che – diversamente dalla somministrazione di manodopera a termine, per la quale continua ad applicarsi la specifica disciplina di cui all'articolo 26-bis della legge 24 giugno 1997, n. 196<sup>24</sup> – l'intero ammontare dello stesso costituisce la base imponibile di cui all'articolo 13 del decreto IVA<sup>25</sup>, inclusa l'eventuale quota imputata al rimborso dei costi sostenuti per il personale distaccato<sup>26</sup>.

Qualora il personale, per esigenze produttive della distaccante, fosse, invece, distaccato (o prestato) presso altra impresa, utilizzatrice dello stesso, senza che per l'operazione sia previsto uno specifico corrispettivo – neanche il rimborso, seppur parziale, del costo sostenuto dal datore di lavoro per il personale distaccato

<sup>24</sup> Si rammenta che, in base all'articolo 86, comma 4, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, in relazione alla somministrazione di manodopera a termine, si applica l'articolo 26-bis della legge 24 giugno 1997, n. 196. Tale disposizione stabilisce, in particolare, che i «*rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere (...) 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 di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (...)*

<sup>25</sup> Si rammenta che, in base all'articolo 13, comma 1, del decreto IVA, la base imponibile «è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti».

<sup>26</sup> In senso conforme, la relazione tecnica al disegno di legge di approvazione del decreto Salva-infrazioni, AC 2038, nello stimare gli effetti sul gettito complessivo, ipotizza l'assoggettamento ad IVA di tali rimborси.

– l’operazione effettuata a titolo gratuito nell’interesse d’impresa della distaccante è da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell’IVA per mancanza del presupposto oggettivo, in quanto non qualificabile come prestazione di servizi “a titolo oneroso”.

## Requisito territoriale

Il distacco di personale costituisce una prestazione di servizi effettuata nel territorio dello Stato al ricorrere dei presupposti previsti dall’articolo 7-ter del decreto IVA<sup>27</sup>. Per le sole prestazioni rese nei confronti di committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dell’Unione europea, tuttavia, vige la deroga di cui all’articolo 7-septies, comma 1, lettera e), del medesimo decreto IVA<sup>28</sup>.

In forza del combinato disposto di tali disposizioni, l’operazione di distacco si considera effettuata 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<sup>29</sup>; oppure
- da un prestatore/distaccante soggetto passivo IVA stabilito in Italia, a favore di un committente/distaccatario non soggetto passivo IVA<sup>30</sup>, domiciliato o residente nel territorio dell’Unione europea<sup>31</sup>.

Come sopra evidenziato, in deroga alla regola generale di cui sopra – rilevanza territoriale dello Stato del committente nei rapporti B2B e rilevanza

---

<sup>27</sup> L’articolo 7-ter, comma 1, del decreto IVA stabilisce quanto segue: «*1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

*a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;*  
*b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato».*

<sup>28</sup> L’articolo 7-septies, comma 1, del decreto IVA, stabilisce quanto segue: «*1. In deroga a quanto stabilito dall’art. 7-ter, comma 1, lettera b), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità: (...)*

*e) la messa a disposizione del personale (...».*

<sup>29</sup> Ai sensi dell’articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del decreto IVA, citato in nota n. 27.

<sup>30</sup> Ai sensi dell’articolo 7-ter, comma 1, lettera b), del decreto IVA, citato in nota n. 27.

<sup>31</sup> Per le prestazioni rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dell’Unione europea si applica la deroga di cui all’articolo 7-septies, comma 1, lettera e), del decreto IVA, citato in nota n. 28.

territoriale dello Stato del prestatore nei rapporti B2C – non è invece soggetto all’IVA il distacco di personale effettuato nei confronti di un committente/distaccatario, non soggetto passivo, domiciliato o residente fuori dell’Unione europea<sup>32</sup>, anche qualora il prestatore/distaccante sia un soggetto passivo IVA stabilito in Italia.

Ai fini della territorialità IVA, in nessun caso assume rilevanza il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa del personale distaccato che, pertanto, può anche coincidere con la sede di lavoro del distaccante<sup>33</sup>.

#### Esempio n. 5

*Zeta IT*, soggetto passivo IVA italiano con sede a Milano, è anche datore di lavoro di due unità di personale specializzate nell’organizzazione di eventi di beneficenza. A seguito di alcuni accordi contrattuali con due 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 n. 1) è territorialmente rilevante in Italia, ai sensi dell’articolo 7-ter, comma 1, lettera b), del decreto IVA. *Zeta IT* dovrà, pertanto, addebitare al committente francese l’IVA dovuta con

<sup>32</sup> Ai sensi dell’articolo 7-septies, comma 1, lettera e), del decreto IVA.

<sup>33</sup> Con l’interpello n. 1 del 2 febbraio 2011, peraltro, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha precisato che la dislocazione del lavoratore presso la sede dell’impresa distaccataria non può costituire un elemento indispensabile al corretto utilizzo dell’istituto, potendosi individuare il luogo di lavoro del lavoratore distaccato addirittura nella stessa sede del datore di lavoro distaccante.

riferimento al corrispettivo pattuito (rimborso delle spese), indipendentemente dal suo ammontare.

L’operazione di distacco di cui al precedente n. 2), invece, è fuori dal campo di applicazione dell’IVA per mancanza del presupposto territoriale, ai sensi dell’articolo 7-*septies*, comma 1, lettera e), del decreto IVA (l’organizzazione *Theta CH* non è un soggetto passivo ai fini dell’IVA ed è domiciliata fuori dell’Unione europea). *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)<sup>34</sup>, del decreto IVA.

## 2. DECORRENZA DELLE NOVITÀ

In base al comma 2 dell’articolo 16-*ter* del decreto Salva-infrazioni, le novità sul trattamento, ai fini dell’IVA, delle operazioni di distacco o prestito di personale «*si applicano ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 (...)*»<sup>35</sup>.

Attesa la formulazione letterale della disposizione – la quale, con il termine «stipulati», fa implicitamente riferimento ai sottostanti “contratti” aventi a oggetto le operazioni di cui trattasi – si ritiene che le modifiche si applichino relativamente ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2025, e quindi alle operazioni effettuate in base a contratti stipulati entro tale data continua a trovare applicazione la previsione di cui al comma 35 dell’articolo 8 della legge finanziaria 1988.

La novella normativa si applica, inoltre, alle operazioni effettuate con riferimento ai rinnovi – sia espressi sia taciti – che intervengono successivamente

<sup>34</sup> L’articolo 21 del decreto IVA prevede, al comma 6-*bis*, che i «*soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggetti all’imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-*septies* e indicano, in luogo dell’ammontare dell’imposta, le seguenti annotazioni con l’eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale: (...) b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell’Unione europea, con l’annotazione «operazione non soggetta».*».

<sup>35</sup> Si veda la nota n. 2.

alla predetta data del 1° gennaio 2025, anche se riferiti a contratti conclusi tra le parti prima di tale data.

Ai fini dell'individuazione, sotto il profilo temporale, della disciplina applicabile, si fa riferimento alla data di stipula o di rinnovo dei contratti in argomento.

Tale circostanza si ritiene possa essere ravvisata sulla base di qualsiasi tipologia di atto o di documento idoneo ad attestare la data di formazione dell'accordo tra le parti, fermo restando 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 (*i.e.* le comunicazioni obbligatorie al Ministero del lavoro e delle politiche sociali).

Il secondo periodo dell'articolo 16-ter del decreto Salva-infrazioni dispone infine che, ad ogni modo, «*sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data* [*i.e.* anteriormente al 1° gennaio 2025] *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*».

Tale previsione è stata emanata – in ossequio al principio del legittimo affidamento<sup>36</sup> – con la finalità di salvaguardare le seguenti operazioni di distacco o prestito di personale effettuate anteriormente alla data di efficacia della novella normativa:

- operazioni per le quali è stata applicata l'IVA, conformemente a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza C-94/19, anche al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988, ossia nell'ipotesi in cui il distaccante si limiti a ribaltare al distaccatario i soli costi sostenuti per il personale;

---

<sup>36</sup> Si veda, in tal senso, la relazione illustrativa al disegno di legge di approvazione del decreto Salva-infrazioni, AC 2038 e AS 1287.

- operazioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA, effettuate ai sensi del comma 35 dell'articolo 8 della legge finanziaria 1988.

La salvaguardia non si estende inoltre, per espressa previsione normativa, anche alle pregresse operazioni di distacco o prestito di personale il cui trattamento, ai fini dell'IVA, è stato oggetto di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria tramite accertamento divenuto definitivo prima del 1° gennaio 2025, data da cui decorrono gli effetti della novella normativa.

### **3. ALTRE FORME DI MESSA A DISPOSIZIONE DEL PERSONALE: CODATORIALITÀ E AVVALIMENTO**

Si forniscono, nel presente paragrafo, alcune istruzioni operative concernenti la rilevanza ai fini dell'IVA di altre forme di messa a disposizione di personale, diverse dal distacco o prestito di personale.

#### **3.1 Codatorialità**

L'articolo 30, comma 4-ter<sup>37</sup>, del d.lgs. n. 276 del 2003 stabilisce che le imprese che sottoscrivono il contratto di rete di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5<sup>38</sup> (cosiddette imprese “retiste”), al fine di

---

<sup>37</sup> L'articolo 30, comma 4-ter, del decreto legislativo n. 276 del 2003 stabilisce che, qualora «il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete di impresa che abbia validità ai sensi del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, l'interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell'operare della rete, fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall'articolo 2103 del codice civile. Inoltre per le stesse imprese è ammessa la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto di rete stesso».

<sup>38</sup> L'articolo 3, comma 4-ter del d.l. n. 5 del 2009 convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, prevede in particolare, che con «il contratto di rete più imprenditori persegono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa».

perseguire il programma comune di rete, possono eventualmente ricorrere, in alternativa al distacco di personale, alla codatorialità<sup>39</sup>.

Il regime della codatorialità<sup>40</sup> comporta, tuttavia, effetti giuridici diversi da quelli del distacco di personale, in quanto caratterizzato dai seguenti elementi:

- strutturazione della parte datoriale del rapporto di lavoro in termini di “*parte soggettivamente complessa*”<sup>41</sup>, in quanto – pur essendo gli adempimenti riguardanti la gestione del rapporto di lavoro<sup>42</sup> e gli oneri amministrativi<sup>43</sup> formalmente riservati a un’unica impresa – il ruolo sostanziale di datore di lavoro nei confronti dei lavoratori coinvolti è assunto da tutte le imprese retiste aderenti al regime<sup>44</sup>;
- utilizzazione, da parte delle imprese della rete, della prestazione lavorativa di uno o più dipendenti con le regole stabilite nel contratto di rete, ossia le cosiddette “regole di ingaggio”<sup>45</sup>;

---

<sup>39</sup> In merito all’alternatività e alle differenze tra il distacco di personale e la codatorialità, si veda la nota dell’Ispettorato nazionale del lavoro (di seguito “INL”) del 22 febbraio 2022, n. 315.

<sup>40</sup> In merito alle modalità operative delle comunicazioni telematiche inerenti ai rapporti di lavoro in regime di codatorialità, si veda il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 29 ottobre 2021, n. 205 (di seguito “decreto MLPS n. 205 del 2021”).

<sup>41</sup> Cfr. la nota dell’INL n. 315 del 2022.

<sup>42</sup> Al riguardo, il decreto MLPS n. 205 del 2021 stabilisce, all’articolo 2, comma 2, che le imprese aderenti a un contratto di rete effettuano le comunicazioni dei rapporti in regime di codatorialità per il tramite di un soggetto individuato, nell’ambito del contratto di rete, quale incaricato alle comunicazioni previste dalle disposizioni vigenti. Il ruolo di referente per le comunicazioni non implica un’assunzione specifica di obblighi e di diritti inerenti al singolo rapporto, ma unicamente l’onere di effettuare le comunicazioni telematiche per conto della rete (cfr. la nota dell’INL n. 2015 del 10 ottobre 2022).

L’articolo 3, comma 1, del decreto MLPS n. 205 del 2021 prevede che, ai «fini degli obblighi derivanti dall’inquadramento previdenziale e assicurativo, per i lavoratori già in forza presso le imprese che aderiscono alla rete e che sono utilizzati in regime di codatorialità, si fa riferimento all’impresa di provenienza. In caso di nuova assunzione di personale da utilizzare in codatorialità, nella relativa comunicazione va indicata l’impresa alla quale imputare, sotto il profilo dell’inquadramento previdenziale e assicurativo, il lavoratore assunto». Il successivo comma 3, inoltre, stabilisce che la medesima impresa iscrive sul proprio libro unico del lavoro (c.d. “LUL”) i lavoratori in codatorialità e che le relative annotazioni «evidenziano separatamente l’impiego orario del lavoratore presso ciascun datore di lavoro».

<sup>44</sup> Cfr. la nota dell’INL n. 315 del 2022.

<sup>45</sup> Cfr. la circolare dell’Istituto nazionale per l’assicurazione contro gli infortuni sul lavoro n. 31 del 3 agosto 2022.

- sussistenza, in capo alle imprese retiste codatrici, del regime di corresponsabilità di cui all'articolo 1294 del codice civile<sup>46</sup>, sul piano retributivo, previdenziale e assicurativo<sup>47</sup>.

In considerazione della qualità di datore di lavoro assunta da ciascuna impresa retista aderente alla codatorialità e del conseguente regime di responsabilità solidale tra le stesse previsto, ciascuna di tali imprese resta responsabile del pagamento degli oneri legati all'utilizzo del singolo lavoratore, come la retribuzione e i relativi versamenti previdenziali<sup>48</sup>. Il pagamento “per intero” effettuato da una delle imprese retiste aderenti, pertanto, legittima la medesima impresa all'esercizio dell'azione di regresso nei confronti delle altre imprese retiste codatrici, al fine di ottenere il rimborso della parte degli oneri legati all'utilizzo del lavoratore dipendente in favore delle altre imprese retiste.

Nella misura in cui l'ammontare di tali oneri sia addebitato pro-quota alle altre imprese codatrici in funzione dell'utilizzo dei lavoratori ad esse direttamente e analiticamente imputabile<sup>49</sup>, il pagamento di tali “addebiti” costituisce una mera cessione di denaro non rilevante ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del decreto IVA<sup>50</sup>.

Qualora, infatti, l'ammontare complessivo di tali riaddebiti copra il mero sostentimento del costo del personale oggetto di codatorialità, senza alcuna remunerazione aggiuntiva, ciascuna delle imprese retiste in regime di codatorialità è posta, di fatto, nella medesima situazione in cui si sarebbe trovata se avesse assunto in via autonoma il lavoratore dipendente, fattispecie che, di per sé, non risulta rilevante ai fini dell'IVA.

---

<sup>46</sup> In base all'articolo 1294 del codice civile, rubricato “Solidarietà tra condebitori”, è stabilito che i «condebitori sono tenuti in solidi, se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente».

<sup>47</sup> Cfr. la nota dell'INL n. 315 del 2022, nonché la sentenza della Corte di Cassazione n. 1168 del 22 gennaio 2015.

<sup>48</sup> Cfr. la nota dell'INL n. 315 del 2022.

<sup>49</sup> Si veda, al riguardo, l'articolo 3, comma 3, decreto MLPS n. 205 del 2021, citato nella nota n.42, secondo cui il datore di lavoro incaricato dell'annotazione del lavoratore in codatorialità sul LUL deve evidenziare separatamente l'impiego orario del lavoratore presso ciascun datore di lavoro.

<sup>50</sup> In base al terzo comma dell'articolo 2 del decreto IVA, non «sono considerate cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro (...).».

Tali conclusioni si ritengono applicabili a prescindere dalla forma giuridica di rete istituita dalle imprese che hanno aderito al regime di codatorialità e, dunque, sia nel caso di adozione di un modello contrattuale “puro” di rete di imprese (cosiddetta “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, invece, la creazione di un nuovo centro di imputazione, dotato di distinta e autonoma soggettività anche ai fini tributari (cosiddetta “rete-soggetto”)<sup>51</sup>.

### **3.2 Avvalimento di personale**

L'avvalimento trova specifica disciplina normativa nel decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36<sup>52</sup> – il cosiddetto “Codice dei contratti pubblici” – tra i requisiti che consentono la partecipazione alle gare d'appalto<sup>53</sup>.

L'articolo 104, comma 1, del Codice dei contratti pubblici, in particolare, definisce, al primo periodo, l'avvalimento come «*il contratto con il quale una o più imprese ausiliarie si obbligano a mettere a disposizione di un operatore economico che concorre in una procedura di gara dotazioni tecniche e risorse umane e strumentali per tutta la durata dell'appalto*».

Nel definire i suoi elementi essenziali, la medesima disposizione stabilisce, inoltre, che il contratto di avvalimento:

- è concluso in forma scritta a pena di nullità;
- indica, in maniera specifica, le risorse messe a disposizione dell'operatore economico avvalente (incluso, pertanto, il personale oggetto di avvalimento);

---

<sup>51</sup> In merito alle diverse tipologie di rete si veda la circolare n. 20/E del 18 giugno 2013.

<sup>52</sup> Si tratta, in particolare, del “*Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici*”.

<sup>53</sup> La relativa disciplina, in particolare, è collocata al Capo III del Titolo IV del Codice dei contratti pubblici, contenente disposizioni sui requisiti di partecipazione e selezione dei partecipanti alle gare d'appalto.

- è normalmente oneroso, salvo i casi in cui l'avvalimento risponda anche a un interesse dell'impresa ausiliaria avvalsa;
- può essere concluso a prescindere dalla natura giuridica dei legami tra l'operatore economico avvalente e l'impresa ausiliaria avvalsa.

Si precisa che l'operazione è da ritenersi onerosa, ai fini dell'IVA, se effettuata verso corrispettivo, a prescindere dalla circostanza che il medesimo corrispettivo sia di importo pari al rimborso delle spese del personale oggetto di avvalimento.

Diversamente, in assenza di uno specifico corrispettivo, l'avvalimento è da ritenersi non oneroso; ciò anche qualora sussista un interesse di natura patrimoniale in capo all'impresa ausiliaria avvalsa.

Alla luce di quanto sopra evidenziato si ritiene, pertanto, che anche la messa a disposizione di personale per mezzo del richiamato contratto di avvalimento – se effettuata a titolo oneroso, nei termini sopra richiamati – costituisca una prestazione di servizi rilevante ai fini dell'IVA, sempreché ricorrono congiuntamente anche i requisiti soggettivo (in capo all'impresa ausiliaria avvalsa) e territoriale, richiamati nel paragrafo 1 con riferimento al prestito e al distacco di personale.

Diverso dall'istituto disciplinato dal citato articolo 104 del decreto legislativo n. 36 del 2023, è l'avvalimento tra pubbliche amministrazioni.

In particolare, si tratta di un istituto che si è diffuso nella prassi e che poi è stato definito dalla giurisprudenza come lo strumento attraverso il quale l'amministrazione, 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.

In tal caso non si determina alcuna modifica del rapporto di impiego, perché il personale dell'ente che fornisce la struttura necessaria allo svolgimento del compito resta incardinato in quest'ultimo a tutti gli effetti, e non si verifica

scissione fra rapporto di impiego e rapporto di servizio<sup>54</sup>. L'avvalimento, in tal caso, è solitamente stabilito in forza di specifiche disposizioni di legge, nonché disciplinato dai relativi protocolli d'intesa.

Anche per questa forma di avvalimento, ai fini dell'IVA, tale operazione costituisce, in via generale, una prestazione di servizi al ricorrere dei requisiti soggettivo, oggettivo e territoriale richiamati nel paragrafo 1.

In particolare, il requisito soggettivo, da verificare in capo al soggetto avvalso, si intende sempre soddisfatto nel caso in cui tale soggetto sia una società "in house"<sup>55</sup> costituita in una delle forme giuridiche di cui all'articolo 4, secondo comma, n. 1), del decreto IVA<sup>56</sup>.

In merito al requisito oggettivo, invece, occorre verificare se le disposizioni normative o i protocolli d'intesa che disciplinano l'avvalimento di personale prevedano l'erogazione di risorse finanziarie da parte di un'amministrazione pubblica 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 del 21 novembre 2013<sup>57</sup>, cui si rinvia.

\*\*\*

---

<sup>54</sup> Si vedano, in tale senso, la sentenza della Corte Costituzionale n. 227 del 30 ottobre 2020 e l'ordinanza della Corte di Cassazione, sezione Lavoro, n. 1471 del 15 gennaio 2024.

<sup>55</sup> In merito al trattamento, ai fini dell'IVA, delle prestazioni di servizi rese dalle società "in house" si vedano la risoluzione n. 37/E dell'8 marzo 2007 e la risposta a istanza di interpello n. 316 del 31 maggio 2022.

<sup>56</sup> In base all'articolo 4, secondo comma, del decreto IVA si considerano «*in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:*

*1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto (...)*».

<sup>57</sup> Con la circolare n. 34/E del 21 novembre 2013 vengono individuati i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni, da parte delle pubbliche amministrazioni, come contributi o corrispettivi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Vincenzo Carbone

(*firmato digitalmente*)