CIRCOLARE N. 39/2025

Pordenone, 12 Giugno 2025

Ai gentili Clienti

Loro sedi

L'AGENZIA DELLE ENTRATE INTERVIENE SULL'OBBLIGO IVA NEI DISTACCHI DI PERSONALE MA ANCHE SULLE FATTISPECIE DELLA CODATORIALITÀ E DELL'AVVALIMENTO

Con 2 provvedimenti di prassi, la risposta a interpello n. 38 del 18 febbraio 2025 e la più recente circolare n. 5/E del 16 maggio scorso, l'Agenzia delle entrate interviene per fornire utili chiarimenti in merito alla novità introdotta dall'articolo 16-*ter*, D.L. 131/2024 (il c.d. "*decreto Salva-infrazioni*") convertito con L. 166/2024 che, a seguito dell'abrogazione della previsione contenuta nell'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, determina l'obbligatoria applicazione dell'Iva "*ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025*".

Va, infatti, ricordato che in base all'abrogata disposizione, fino allo scorso 31 dicembre 2024, non erano da intendersi rilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali era versato solo il rimborso del relativo costo. Con riferimento a tale ultima disposizione contenuta nell'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, la Corte di Giustizia UE (sentenza 11 marzo 2020, causa C94/19) ne ha affermato l'incompatibilità con la disposizione recata dall'articolo 2, punto 1, 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 poteva dunque essere esclusa a priori l'irrilevanza ai fini Iva del distacco di personale. Da qui la modifica normativa introdotta lo scorso anno.

Tuttavia, sul tema della decorrenza del nuovo obbligo Iva generalizzato la recente circolare chiarisce che:

- alle operazioni effettuate in base a contratti stipulati entro il 1° gennaio 2025 continua a trovare applicazione l'abrogata previsione di cui all'articolo 8, comma 35, L. 67/1988;
- in relazione ai rinnovi – sia espressi sia taciti – che intervengono successivamente alla predetta data del 1° gennaio 2025, anche se riferiti a contratti conclusi tra le parti prima di tale data, ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile si fa riferimento alla data di stipula o di rinnovo dei contratti in argomento;
- per effetto della specifica previsione contenuta nel citato articolo 16-*ter*, D.L. 121/2024, in relazione ai comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente al 1° gennaio 2025, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi, sono fatte salve:

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

- le operazioni per le quali è stata applicata l'Iva anche al ricorrere delle condizioni previste per l'esclusione, ossia nell'ipotesi in cui il distaccante si limiti a ribaltare al distaccatario i soli costi sostenuti per il personale;
- le operazioni fuori dal campo di applicazione dell'Iva, effettuate in applicazione della disciplina oggi abrogata.

Di particolare interesse sono poi i chiarimenti che la circolare fornisce in relazione alle altre forme di messa a disposizione del personale diverse dal distacco o prestito di personale, quali la codatorialità e l'avvalimento. Vediamo, pertanto, le principali indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate sul trattamento Iva relativo a tali fattispecie.

Codatorialità nelle reti d'impresa

L'articolo 30, comma 4-*ter*, D.Lgs. 276/2003 dispone che le imprese che sottoscrivono un contratto di rete (articolo 3, comma 4-*ter*, D.L. 538/2009), al fine di perseguire il programma comune di rete, possono eventualmente ricorrere, in alternativa al distacco di personale, alla codatorialità.

Nel ricordare che il regime della codatorialità comporta effetti giuridici diversi da quelli del distacco di personale (ruolo sostanziale di datore di lavoro assunto da tutte le imprese retiste, utilizzo della prestazione dei dipendenti secondo regole stabilite nel contratto di rete, sussistenza in capo alle imprese retiste codatrici del regime di corresponsabilità di cui all'articolo 1294, cod.civ.) l'Agenzia delle entrate ha precisato che 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. Ciò posto, ciascuna delle imprese retiste in regime di codatorialità è messa, 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.

Avvalimento

L'articolo 104, comma 1, Codice dei contratti pubblici (il D.Lgs. 36/2023) definisce l'avvalimento - che figura tra i requisiti che consentono la partecipazione alle gare d'appalto - 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*".

Gli elementi essenziali del contratto di avvalimento sono:

- la sua conclusione in forma scritta a pena di nullità;
- l'indicazione specifica delle risorse (incluso il personale) messe a disposizione dell'operatore economico avvalente;
- l'onerosità, a eccezione dei casi in cui l'avvalimento risponda anche a un interesse dell'impresa ausiliaria avvalsa.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Con il recedente documento di prassi l'Agenzia delle entrate precisa che l'avvalimento costituisce operazione da considerarsi 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. Per contro, in assenza di uno specifico corrispettivo, l'avvalimento è da ritenersi non oneroso e ciò anche qualora sussista un interesse di natura patrimoniale in capo all'impresa ausiliaria avvalsa.
Ulteriori considerazioni finali vengono poi riservate dalla circolare, all'avvalimento tra P.A., istituto disciplinato dal citato articolo 104, D.Lgs. 36/2023.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***