



**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

Equity partner

Dott. Lodovico Comploj
Dott. Josef Vieider
Dott. Emilio Lorenzon
Dott. Alessandro Zanellato
Dott. Martin Lechner
Dott. Stefan Lanznaster

Partner

Dott. Nicola Sartori
Dott. Thomas Pichler
Dott. Samuel Vittur

**Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.sa Elena Gattolin
Dott.sa Sabrina Tabiadori
Dott.sa Monika Mattivi
Dott. Christian Gentilini
Dott.sa Serena Giacomozzi
Dott.sa Giulia Fortin
Dott. Luca Crepaz
Dott. Maximilian Crazzolara
Dott. Roberto Convento

Bilanzbuchhalter / Esperto contabile
Antonio Gocev

A tutti i clienti

Circolare n° 24/2025

Bolzano, 26 maggio 2025

**Oggetto: Distacco di personale imponibile IVA – Alternativa: “codatorialità “ o
“avvalimento”**

Come noto (si veda a tale proposito la nostra circolare 41/2024), dal 1° gennaio 2025 le prestazioni di distacco di personale ricadono nell’ambito di applicazione dell’IVA con aliquota ordinaria del 22%, e ciò indipendentemente dal fatto che vengano addebitati i soli costi oppure venga applicato un ricarico. Il legislatore italiano con la legge 166/2024 si è dovuto adeguare alle indicazioni ed alle direttive dell’UE in materia. La novità vale per contratti conclusi o prolungati a partire dal 1° gennaio 2025, mentre ai contratti conclusi in precedenza e ancora in essere si possono applicare le vecchie regole (senza IVA).

L’Agenzia Entrate ha commentato con la Circolare 5/2025 del 16 maggio scorso le novità in vigore dal 2025. Tra le altre cose ha chiarito che dal punto di vista temporale, le nuove regole si applicano anche ai contratti “tacitamente” rinnovati dopo il 1° gennaio 2025. Quale “prova” del fatto che il contratto risale a prima del 1° gennaio 2025 viene richiesta una data certa (vale a tale proposito anche la comunicazione obbligatoria al Ministero del Lavoro o ai Sindacati del



distacco del lavoratore). La Circolare chiarisce inoltre che i distacchi all'estero in altri paesi UE sono considerati "servizi generici" ai sensi dell'art. 7-ter legge IVA e come tali, se effettuati nei confronti di soggetti IVA, sono imponibili nel paese del committente; invece, i distacchi al di fuori dell'UE sono, indipendentemente dalla natura del committente, non imponibili in Italia.

Di particolare interesse è invece un altro aspetto trattato dalla circolare suddetta: in essa, infatti, viene chiarito che in caso di "codatorialità" di un lavoratore non sussiste un rapporto di prestazione e controprestazione e quindi non è dovuta la fatturazione con IVA. Ciò è stato confermato pochi giorni dopo anche dalla Risposta 136/2025 del 19 maggio scorso, che definisce nel dettaglio la fattispecie della "codatorialità".

Di seguito i chiarimenti più rilevanti:

- viene premesso che la codatorialità non è regolamentata da alcuna legge, ma che nel tempo si è consolidata una giurisprudenza in materia.
- di conseguenza si distinguono una codatorialità tipica ed una atipica: la prima è data nei casi di "reti di imprese", dove più imprese si legano con un "contratto di rete" per conseguire un obiettivo comune e mettendo a disposizione i propri dipendenti. Quale codatorialità atipica invece viene vista la situazione di "Direzione e controllo" ai sensi dell'art. 2497-bis C.C., nella quale di regola i dipendenti della società controllante prestano i loro servizi anche nelle società controllate.

In entrambi i casi, secondo l'Agenzia Entrate, non ci sono i presupposti del distacco di personale da fatturare con IVA. Le imprese assumono invece tutte la veste di datore di lavoro, anche se formalmente il lavoratore è dipendente soltanto di un'impresa, e sono tutte solidalmente responsabili per il pagamento della retribuzione e dei contributi. Nei contratti di rete è esplicitamente richiesto che la convenzione preveda chiaramente le regole di "utilizzo" in comune del lavoratore per il raggiungimento dello scopo del contratto di rete stesso. Con la sottoscrizione le imprese assumono impegni e responsabilità di datore di lavoro. Di conseguenza il rimborso dei costi tra le parti è giustamente considerato come semplice suddivisione dei costi e non come un rapporto sinallagmatico di prestazione e controprestazione, e quindi non soggiace all'IVA.

Suggerimento: lo strumento del distacco di personale è molto diffuso e, nonostante sia soggetto ad IVA dal 2025, non presenta controindicazioni, perlomeno per le imprese con diritto alla detrazione dell'IVA. Sono comunque richiesti una serie di adempimenti formali (comunicazione al dipendente, denuncia a vari enti entro cinque giorni, annotazione nei registri del personale) che spesso non vengono rispettati o non si è in grado di rispettare



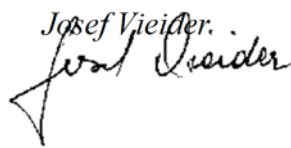
**Comploj Vieider Lorenzon
Lechner Zanellato**

PDC Partner
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti

nella pratica. La codatorialità tipica o, nell'ambito di imprese controllanti e controllate, quella atipica potrebbero essere quindi una valida soluzione alternativa, tenendo nella dovuta considerazione tutti gli aspetti giuslavoristici. Se siete interessati ad una tale soluzione vi invitiamo a contattare il vostro Consulente del Lavoro per verificare la fattibilità alla luce della dottrina e giurisprudenza più recente. Per gli aspetti strettamente fiscali della questione potete rivolgervi al ns. studio.

Per eventuali ulteriori chiarimenti o informazioni siamo a vostra disposizione.

Cordiali saluti

Josef Vieider


Risposta n. 136/2025

OGGETTO: Codatorialità –Contratto di rete – Trattamento IVA

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società", "Contribuente" o "Istante") rappresenta di essere un contratto di rete, dotato di soggettività giuridica, costituito il 14 ottobre 2020.

La "rete" è una tipologia di associazionismo imprenditoriale, su base contrattuale, che permette alle singole imprese aderenti (c.d. retiste) di collaborare tra loro.

L'Istante fa altresì presente che tra gli obiettivi della rete figura, *in primis*, l'ottimizzazione dell'impiego delle risorse umane all'interno della stessa rete per raggiungere livelli superiori di efficienza produttiva, organizzativa e qualitativa.

In tale ottica, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di trattamento IVA del distacco di personale e della conseguente emanazione

dell'articolo 16-ter del decreto legge 16 settembre 2024, n. 131 (c.d. Decreto Salva Infrazioni), la Società chiede quale sia il trattamento IVA della codatorialità, prevista dall'articolo 30, comma 4-ter del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, quale istituto alternativo al distacco di personale.

Per il citato comma 4-ter, infatti, *«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, 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»*.

Avendo assunto del personale "in regime di codatorialità", imputandone i costi alle imprese associate, la Società chiede il corretto trattamento IVA applicabile a tali addebiti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, evidenzia come a seguito dell'abrogazione dell'articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67, le operazioni di prestito o distacco di personale hanno assunto rilevanza ai fini dell'IVA.

Il distacco di personale, ai sensi dell'articolo 30, comma 1 dell'articolo 30 citato, 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"*.

Richiamando il contenuto dell'articolo 30, comma 4-ter, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, la Società sottolinea come l'interesse dell'impresa distaccante sia requisito necessario per legittimare il distacco; mentre, la codatorialità è una fattispecie in cui il rapporto di lavoro sussiste in capo a più datori e si differenzia da altre forme di lavoro condiviso, quali la somministrazione da parte di un'agenzia o il distacco.

Solo in caso di codatorialità, i poteri direttivi, di controllo e disciplinare competono contestualmente a più soggetti, cioè a più imprenditori associati nella rete. La codatorialità, inoltre, non è una condizione temporanea e prevede un "*utilizzo cumulativo del lavoratore*" da parte di più soggetti.

Pertanto, la Società ritiene che non sia applicabile l'IVA al rimborso del solo costo dei lavoratori in codatorialità all'interno della rete.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel nostro ordinamento non è rinvenibile una definizione di codatorialità.

A questa lacuna ha sopperito la Corte di Cassazione che in numerose sentenze individua la codatorialità in quella situazione di fatto che si viene a creare all'interno dei gruppi societari quando, a prescindere dal tipo di contratto utilizzato, un lavoratore dipendente presta la propria attività lavorativa a favore di più imprese (*rectius*, datori di lavoro), e al fine di individuare questa fattispecie, ne ha identificato gli elementi caratterizzanti.

"La codatorialità...(n.d.r. in particolare) presuppone l'inserimento del lavoratore nell'organizzazione economica complessiva a cui appartiene il datore di lavoro formale nonché la condivisione della prestazione del medesimo, al fine di soddisfare l'interesse di

gruppo, da parte delle diverse società, che esercitano i tipici poteri datoriali e diventano datori sostanziali, secondo le regole generali di imputazione del rapporto all'effettivo utilizzatore della prestazione" (sentenza 9 gennaio 2019, n. 267 e giurisprudenza ivi richiamata).

In altri termini, per la Suprema Corte, a fronte dell'unicità del rapporto di lavoro, il lavoratore presta indifferentemente e "*contemporaneamente servizio per due* (n.d.r. o più) *datori di lavoro, titolari di due distinte imprese, e la sua opera è tale che in essa non può distinguersi quale parte sia svolta nell'interesse di un datore di lavoro e quale nell'interesse dell'altro, con la conseguenza che entrambi i fruitori di siffatta attività devono essere considerati solidalmente responsabili delle obbligazioni che scaturiscono da quel rapporto"* (sentenza 11 febbraio 2019, n. 3899 e giurisprudenza ivi richiamata, nonché sentenza 25 maggio 2022, n. 16975).

Quella delineata dalla Corte di Cassazione è la c.d. codatorialità atipica, di elaborazione giurisprudenziale e riscontrabile nei gruppi di imprese, a cui si contrappone la c.d. codatorialità tipica, prevista invece dal legislatore nello specifico ambito delle reti di imprese e che trova espressione nell'articolo 30, comma 4-*ter*, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 (in seguito, "comma 4-*ter*").

In tale ottica, il comma 4-*ter* si pone come norma speciale che ammette l'utilizzo della codatorialità nelle reti di imprese, alle condizioni ivi previste, tra le quali non figurano gli elementi "costitutivi" individuati dalla Corte di Cassazione, riscontrabili nei gruppi societari e rispetto ai quali le reti di impresa sono altra cosa.

Nei gruppi societari l'interdipendenza delle diverse imprese si realizza tramite l'attività di direzione e coordinamento *ex art. 2497* del codice civile, realizzata da una

di esse (in genere la controllante di ultimo livello) nei confronti delle altre, mentre nelle reti di impresa è realizzata mediante l'attuazione del programma comune di rete, che presuppone un obiettivo comune alle associate.

Si ricorda infatti che per l'articolo 3, comma 4-ter, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33 *«Con il contratto di rete più imprenditori perseguono 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. Il contratto può anche prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. (...)»*.

La condizione poi cui il legislatore subordina, all'interno delle reti d'impresa, l'utilizzo della codatorialità è la previsione nel contratto di rete delle regole di ingaggio dei dipendenti, che invece non figura tra i requisiti tipici della codatorialità atipica, delineata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Chiarito il carattere speciale del comma 4-ter, occorre altresì considerare che la norma in commento consente alle reti di imprese di utilizzare anche l'istituto del distacco di personale: in altri termini, per realizzare il programma di rete, le imprese retiste possono avvalersi del distacco di personale e della codatorialità che, essendo istituti tra loro differenti, comportano effetti diversi in capo ai lavoratori e ai datori di lavoro.

Nel distacco di personale, il «... *datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente* (n.d.r. enfasi aggiunte) *uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa*», rimanendo tuttavia «... *responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore*» (cfr. articolo 30, commi 1 e 2, del d. lgs. n. 276 del 2003). Il lavoratore, dunque, è coinvolto nell'ambito di un rapporto bilaterale tra impresa distaccante, che resta datore di lavoro, e impresa distaccataria.

La codatorialità comporta invece il potenziale coinvolgimento di tutte le imprese appartenenti alla rete in veste di datore di lavoro al fine di soddisfare un interesse non di una singola impresa bensì della rete, rappresentato dal programma comune alla cui realizzazione provvedono in modo stabile tutte le imprese retiste con i rispettivi dipendenti. Inteso in questi termini, il requisito della temporaneità, proprio del distacco, esula dalla codatorialità come del resto la bi-lateralità del rapporto datore di lavoro - dipendente, potendo il dipendente avere più datori di lavoro.

Sebbene quindi per l'adempimento degli obblighi comunicativi, previdenziale e assicurativi sono in genere individuate una o due imprese retiste referenti, nel rapporto di lavoro in codatorialità:

1. tutte le imprese retiste possono essere datori di lavoro di quei dipendenti che, avendo accettato le regole di ingaggio, hanno l'obbligo di rendere la prestazione lavorativa nei confronti di tutti i co-datori;

2. tutti i co-datori sono responsabili in solido degli obblighi retributivi, previdenziali e assicurativi, con ogni facoltà di regresso nei confronti degli altri per il pagamento della parte del costo del personale di loro competenza anticipata da uno di

essi al lavoratore (per ulteriori dettagli cfr. decreto ministeriale 29 ottobre 2021, n. 205, circolare dell'INAIL del 3 agosto 2022, n. 31, Note dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro nn. 315 del 22 febbraio 2022 e 2015 del 10 ottobre 2022).

Intesa in questi termini, nella codatorialità non sono rinvenibili quegli elementi che hanno portato la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza 11 marzo 2020, C-94/2019, a pronunciarsi per la rilevanza ai fini IVA del distacco di personale. Non è in particolare rinvenibile il requisito della sinallagmaticità.

Per i giudici unionali il distacco di personale rileva ai fini IVA quando tra le parti sussiste un nesso diretto in forza del quale *"[...] le due prestazioni si condizionano reciprocamente, [...] vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa [...]. Se pertanto dovesse essere dimostrato (...) che il pagamento da parte della (n.d.r. distaccataria) degli importi che le sono stati fatturati dalla...società (n.d.r. distaccante) costituiva una condizione affinché quest'ultima distaccasse il dirigente, e che la (n.d.r. distaccataria) ha pagato tali importi solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un nesso diretto tra le due prestazioni. [...] È irrilevante, a tale riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione [...]. Infatti, una simile circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto [...]"*.

Nella codatorialità non è rinvenibile un simile nesso sinallagmatico in quanto, come già chiarito, le imprese che accettano le regole di ingaggio fissate nel contratto di rete assumono ciascuna il ruolo di datore di lavoro, direttamente responsabile per la

quota di propria competenza del pagamento dello stipendio al lavoratore e pertanto si può parlare di rimborso solo in termini di restituzione di quanto solidalmente anticipato al dipendente dall'impresa referente.

Tale rimborso ha in sostanza la funzione di imputare a ciascuna impresa retista il costo del personale dipendente in proporzione all'effettivo contributo che ha ricevuto da ogni lavoratore. In conformità, dunque, a quanto chiarito nella circolare 16 maggio 2025, n. 5/E, si tratta di una mera movimentazione di denaro, non soggetta a IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)