

Risposta n. 142/2026

OGGETTO: Trattamento IVA delle somme erogate da una struttura commissariale a una società a titolo di rimborso degli emolumenti sostenuti per il personale posto in posizione di comando

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

QUESITO

Il Commissario di Governo (...) (di seguito "*Commissario*" o "*Istante*") rappresenta che l'ufficio del Commissario è stato istituito con l'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri (...).

Il *Commissario* rappresenta, altresì, che la predetta Ordinanza è stata successivamente modificata e integrata dall'articolo (...), con il quale sono stati ulteriormente dettagliati i compiti e i poteri del soggetto attuatore-Commissario Straordinario delegato.

È stato evidenziato, inoltre, che con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri (...) sono state emanate ulteriori disposizioni per consentire ai Commissari Straordinari delegati di dotarsi di una struttura minima di supporto, al fine di accelerare le procedure tecnico-amministrative connesse all'attuazione degli interventi.

L'*Istante* fa presente, inoltre, che con l'articolo (...) del decreto-legge (...), convertito, con modificazioni, dalla legge (...), è stato previsto il subentro nelle funzioni dei Commissari Straordinari delegati (...), nel territorio di competenza, per il sollecito espletamento delle procedure ad essi delegate e che, con le modificazioni apportate dalla legge (...), di conversione del citato d.l. n. (...), l'articolo (...) prevede, rispettivamente, che con *«proprio provvedimento, il commissario di Governo (...) può nominare un soggetto attuatore del Piano, (...) a cui delegare l'espletamento delle attività di cui all'articolo (...), del decreto-legge (...), convertito con modificazioni dalla legge (...), il quale opera con i medesimi poteri e le deroghe previsti per il commissario di Governo (...)»* e *«per le attività di progettazione degli interventi, per le procedure di affidamento dei lavori, per le attività di direzione dei lavori e di collaudo, nonché per ogni altra attività di carattere tecnico-amministrativo connessa alla progettazione, all'affidamento e all'esecuzione dei lavori, ivi inclusi servizi e forniture, il commissario di Governo può avvalersi, oltre che delle strutture e degli uffici regionali, degli uffici tecnici e amministrativi dei comuni, dei provveditorati interregionale delle opere, nonché della società (...), dei consorzi di bonifica e della autorità di distretto, nonché delle strutture commissariali già esistenti, non oltre il 30 giugno 2015, e delle società a totale capitale pubblico o delle società dalle stesse controllate (...)»*.

Ciò premesso, *l'Istante* fa presente che "(...) *il Commissario di Governo, in quanto struttura commissariale, non ha personale di ruolo ma, per effetto dei provvedimenti sopracitati, ha operato ed opera esclusivamente con personale proveniente da altre Amministrazioni, posto in posizione di comando, a tempo pieno o parziale, previo rimborso della retribuzione principale all'Ente di appartenenza [Comuni, Società (...), (...) S.C.p.A., (...) S.p.A., (...)], nella considerazione che il personale dipendente presta servizio nell'esclusivo interesse della struttura commissariale*".

L'Istante evidenzia che sinora le società interessate, per il rimborso degli emolumenti, hanno escluso dall'IVA le somme ricevute, ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA).

Il *Commissario* rappresenta che, a seguito di quanto previsto dal decreto-legge 16 settembre 2024, n. 131, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166, è stato introdotto un nuovo regime che prevede l'assoggettamento a IVA applicabile agli accordi relativi ai prestiti o distacchi di personale stipulati o rinnovati dal 1° gennaio 2025, superando il precedente regime di esclusione dal tributo previsto dall'articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67.

Al riguardo, *l'Istante* chiarisce che, a seguito di detta novità legislativa, una società che aveva escluso dall'IVA le somme ricevute a titolo di rimborso per emolumenti erogati al personale comandato, ha ritenuto di assoggettare le stesse a IVA, nella misura del 22 per cento, facendo riferimento al totale degli emolumenti principali e accessori già rimborsati.

Tanto premesso, *l'Istante* chiede di conoscere il trattamento IVA applicabile alle somme erogate alla società di capitali denominata "ALFA" (di seguito anche "Società"),

a titolo di rimborso degli emolumenti sostenuti da quest'ultima per il personale posto in posizione di comando presso la struttura commissariale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, relativamente alle somme che vengono rimborsate per le spese del personale posto in posizione di comando, ai sensi del citato articolo (...) del d.l. n. (...), continua a vigere l'esclusione dall'IVA, ai sensi del citato articolo 15 del decreto IVA, per applicazione ermeneutica dell'articolo 16-*ter* del d.l. n. 131 del 2024, oltre che sulla base di quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 5/E del 16 maggio 2025.

In particolare, il *Commissario* fa presente che l'utilizzo, da parte del legislatore, del termine distacco/prestito e non del termine comando non appare casuale, avendo una sua precisa connotazione amministrativa e fiscale.

Le Amministrazioni, infatti, ricorrono all'istituto del distacco quando i dipendenti prestano servizio presso un ente diverso da quello di appartenenza, per svolgere un'attività di interesse dell'amministrazione distaccante; in tal caso, il sinallagma si perfeziona con il pagamento delle retribuzioni, sia principali sia accessorie, da parte delle Amministrazioni di appartenenza/provenienza, che ne sostengono interamente il costo. In detta ipotesi, a parere dell'*Istante*, è pienamente riconoscibile un'attività di servizio che l'ente utilizzatore realizza a favore dell'ente che mette a disposizione il proprio personale, per cui si determinerebbe un'operazione imponibile ai fini IVA.

Diversamente, nell'ipotesi del comando, dove l'utilizzo del personale viene effettuato nell'interesse esclusivo dell'ente utilizzatore che ne sostiene interamente il

costo, non si realizza alcuna prestazione di servizi. In tal caso viene meno l'imponibilità, ai fini IVA, in quanto le somme erogate dall'ente utilizzatore costituiscono un mero rimborso della retribuzione, principale e accessoria, anticipata dall'ente di appartenenza, per effetto del servizio prestato dai dipendenti nell'esclusivo interesse della struttura utilizzatrice.

Pertanto, nel caso di specie, l'*Istante* è dell'avviso che il comando di personale non possa essere annoverato tra le prestazioni di servizi rilevanti agli effetti dell'IVA ai sensi dell'articolo 3 del decreto IVA, atteso che questo non si sostanzia in un servizio reso a titolo oneroso a seguito di un'attività svolta per conto della società di appartenenza, ma è disposto ai sensi di una *lex specialis* [i.e. articolo (...), del d.l. n. (...)] che prevede il semplice recupero del costo sostenuto dalla Società per le retribuzioni corrisposte ai dipendenti per conto dell'Ufficio del Governo.

A conferma di quanto sopra, il *Commissario*, evidenzia, inoltre, che la citata circolare n. 5/E del 2025 fornisce chiarimenti in merito all'applicabilità del regime IVA relativamente all'utilizzo del personale, precisando che l'imposta va applicata su prestiti, distacchi e "*altre forme di messa a disposizione del personale*" contemplate al paragrafo 3, individuando come ulteriori istituti quello della codatorialità e/o avvalimento, senza far riferimento alcuno all'istituto del comando.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si fa presente, preliminarmente, che il presente interpello ha ad oggetto il trattamento, agli effetti dell'IVA, di un'operazione consistente nella messa a disposizione

di una unità di personale da parte di ALFA in favore del Commissario istante, mediante l'utilizzo dell'istituto del comando di personale.

Il presente parere è, dunque, formulato nel presupposto - in questa sede assunto acriticamente e che non forma di per sé oggetto di interpello - che il rapporto giuslavoristico intercorrente tra le parti sia regolato dall'istituto del comando di personale così come descritto dall'*Istante* e definito dalla disciplina di settore appositamente richiamata.

In proposito, si evidenzia che l'articolo 56 del decreto del Presidente della Repubblica 10 gennaio 1957, n. 3, disciplina il comando nell'ambito della pubblica amministrazione, ai sensi del quale l'impiegato *«di ruolo può essere comandato a prestare servizio presso altra amministrazione statale o presso enti pubblici, esclusi quelli sottoposti alla vigilanza dell'amministrazione cui l'impiegato appartiene. Il comando è disposto, per tempo determinato e in via eccezionale, per riconosciute esigenze di servizio o quando sia richiesta una speciale competenza (...)»*.

La predetta disciplina è stata successivamente estesa, dall'articolo 19, comma 9-bis, del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, anche ai dipendenti delle società a controllo pubblico.

Ciò premesso, nella fattispecie in esame, come precisato dall'*Istante* con la integrazione documentale, si rileva che in *"relazione alle esigenze lavorative del Commissario di Governo, il Soggetto Attuatore, tenuto conto dei curricula e delle disponibilità ricevute dai vari dipendenti, inoltra apposita richiesta di nulla osta all'Amministrazione di appartenenza del personale che presenta i requisiti richiesti e, in caso di accoglimento della suddetta richiesta, emana apposita disposizione*

commissariale di comando. Si concorda, pertanto, una data di decorrenza e, di norma, anche una data di scadenza, con possibilità di rinnovo, in ottemperanza alle deroghe riconosciute al Commissario di Governo".

Al riguardo, sempre con documentazione integrativa, il Commissario evidenzia che la *"retribuzione principale continua ad essere erogata al dipendente sempre dall'Amministrazione di appartenenza che, periodicamente richiede - con emissione di fattura o con semplice nota di richiesta come nel caso dei Comuni - il rimborso della retribuzione già corrisposta, comprensivo degli oneri prima citati (n.d.r. stipendi, indennità di amministrazione, indennità di responsabilità, straordinari, oneri contributivi a carico dell'ente e IRAP). Per quanto concerne, invece, la retribuzione accessoria, si registrano sia casi in cui la stessa viene corrisposta direttamente dalla struttura commissariale al dipendente in comando, sia casi in cui il relativo compenso (...) venga corrisposto dall'Amministrazione di appartenenza, fermo restando il rimborso a quest'ultima, a seguito di apposita richiesta, generalmente effettuata in concomitanza con la richiesta di rimborso della retribuzione principale. Nel caso in considerazione, la società ALFA corrisponde sia la retribuzione principale che quella accessoria".*

In sostanza, da quanto prodotto a riscontro della richiesta della documentazione integrativa, emerge che la Società corrisponde al dipendente in comando sia le retribuzioni principali sia quelle accessorie, in quanto, per tutta la durata del comando, quest'ultima resta, comunque, titolare del rapporto di lavoro col dipendente. Ciò fermo restando che il costo complessivo del dipendente in comando è a totale carico della struttura commissariale, che provvede a rimborsarlo.

Tanto premesso, ai fini dell'individuazione del trattamento IVA dell'operazione di cui trattasi, si fa presente che l'articolo 1 del decreto IVA dispone che l'imposta *«sul valore aggiunto si applica alle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti o professioni (...)»*.

Tale disposizione indica i presupposti impositivi (soggettivo, oggettivo e territoriale) necessari affinché una determinata operazione possa ritenersi rilevante agli effetti dell'IVA.

Nella fattispecie in esame, ai fini dell'assoggettamento all'IVA del comando di personale disposto dalla Società a favore dell'*Istante*, in considerazione dei presupposti impositivi di cui all'articolo 1 del decreto IVA, dato per assunto il presupposto territoriale, occorre verificare la sussistenza dei presupposti soggettivo e oggettivo.

Ai fini della determinazione del presupposto soggettivo, l'articolo 4 del decreto IVA, al primo comma, prevede che per *«esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del Codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alle prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del Codice civile»*.

Lo stesso articolo 4, al secondo comma, prevede che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese *«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, (...)»*

Segnatamente al presupposto oggettivo, l'articolo 3, primo comma, del medesimo decreto IVA dispone che costituiscono *«prestazioni di servizi le prestazioni verso*

corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto mandato (...) e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte».

Relativamente al trattamento del prestito o del distacco di personale agli effetti dell'IVA, la richiamata circolare n. 5/E del 2025, esplicativa delle modifiche apportate dall'articolo 16-ter del d.l. n. 131 del 2024, che ha abrogato l'articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67, al fine di dare attuazione alla sentenza della Corte di Giustizia UE (di seguito CGUE) dell'11 marzo 2020, causa C-94/19, ha chiarito che 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"*.

Nella fattispecie prospettata, anche alla luce delle precisazioni fornite dalla CGUE con la richiamata sentenza dell'11 marzo 2020, avente per oggetto la rilevanza, ai fini IVA, del distacco di personale a fronte del rimborso dei costi sostenuti, ferma restando la sussistenza del presupposto soggettivo in capo alla Società che pone il proprio personale in posizione di comando, appare necessario stabilire se le somme erogate dal *Commissario* alla Società possano o meno costituire il corrispettivo relativo alla prestazione di comando, conformemente con quanto precisato anche dalla richiamata circolare n. 5/E del 2025.

Infatti, come chiarito con il citato documento di prassi, il *"distacco o prestito di personale effettuato "verso corrispettivo" costituisce, in via generale, una prestazione*

di servizi ai sensi dell'articolo 3, primo comma, del decreto IVA. In base alle indicazioni fornite dai giudici unionali nella sentenza San Domenico Vetraria (n.d.r. la sentenza della CGUE dell'11 marzo 2020, causa C-94/19), 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. 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 (sussistendo il c.d. "sinallagma");

- 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, e, quindi, anche nel caso in cui l'operazione sia effettuata in mancanza di lucratività (...). In merito al corrispettivo, si precisa che (...) l'intero ammontare dello stesso costituisce la base imponibile di cui all'articolo 13 del decreto IVA, inclusa l'eventuale quota imputata al rimborso dei costi sostenuti per il personale distaccato".

Pertanto, alla luce del quadro giurisprudenziale e di prassi amministrativa richiamato, nel caso in esame si ravvisa la sussistenza dei presupposti impositivi soggettivo e oggettivo, nella misura in cui il personale posto in comando risulta essere alle dipendenze della Società (datore di lavoro), in ogni caso soggetto passivo d'imposta, la quale è tenuta a erogare la relativa retribuzione e gli oneri accessori che verranno rimborsati integralmente dall'*Istante*. Tali somme, in base a quanto chiarito

dalla circolare n. 5/E del 2025, rappresentano dei veri e propri corrispettivi, in quanto appaiono legate da un nesso diretto con il comando di personale posto in essere, in linea con quanto statuito dalla citata sentenza della CGUE.

Al riguardo, a nulla rileva la circostanza, segnalata dall'*Istante*, che il personale posto in comando sia destinato a prestare servizio presso un ente (nel caso di specie, il *Commissario*) nell'esclusivo interesse di quest'ultimo e non della Società di appartenenza che è tenuta a erogare la relativa retribuzione e a ricevere il rimborso da parte dell'*Istante*. Infatti, tale condizione è una peculiarità del comando di personale che non è di ostacolo alla sostanziale riconducibilità, dal punto di vista fiscale, di tale istituto ai principi espressi dalla giurisprudenza unionale e dalla prassi amministrativa con riguardo al distacco e al prestito di personale.

Nel caso esaminato, la prestazione onerosa si configura nella misura in cui la Società consente l'utilizzo, da parte del *Commissario*, del proprio personale posto in comando percependo un corrispettivo pari al costo sostenuto per le retribuzioni corrisposte al dipendente.

In conclusione, nel caso di specie, le somme dovute dall'*Istante*, a titolo di rimborso delle retribuzioni principali e accessorie sostenute dalla Società, segnatamente agli accordi stipulati o rinnovati dal 1° gennaio 2025, costituiscono il corrispettivo da assoggettare a IVA, a fronte della messa a disposizione del personale comandato.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto ed esula, altresì, da ogni valutazione

circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza. Resta impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)