



Prestiti e distacchi di personale senza Iva

Introduzione

La [sentenza n.19129](#) del 1° giugno 2010 della Corte di Cassazione, depositata il 7 settembre 2010, ha affrontato la problematica relativa al regime Iva del distacco di personale.

Tale istituto è previsto dal D.Lgs. n.276/03. La norma stabilisce che il distacco è ammesso quando un datore di lavoro, a soddisfazione di un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'espletamento di una prestazione lavorativa. In tal caso il datore di lavoro risponde del trattamento economico e normativo spettante al lavoratore.

Senza addentrarci in questioni giuslavoristiche, con riguardo agli aspetti Iva, un'ipotesi totalmente parificata al distacco è quella del prestito di personale. Pertanto, quando ci si riferirà al distacco, le conclusioni saranno normalmente applicabili anche all'ipotesi del prestito di personale.

Le previsioni Iva: le norme e la prassi precedenti

L'articolo 8, co.35 della L. n.67/88 (Legge Finanziaria 1988) prevede che il rimborso del solo costo del prestito o distacco di personale dipendente non rilevi ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto. Anche prima di tale regolamentazione legislativa, la prassi si era interessata del problema, giungendo spesso alle medesime conclusioni.

Tra i diversi interventi si ricordano:

I chiarimenti della prassi	
R.M. n.502712/73	Le somme pagate dalla società utilizzatrice del personale prestatato rappresentano un mero rimborso delle spese di lavoro subordinato sostenute dalla società che ha prestatato lo stesso, poiché non sono poste in essere "verso corrispettivo" e, pertanto, risultano fuori dall'ambito dell'art.3 del DPR n.633/72 (si vedano anche la R.M. n.500091 del 30/01/74 e la R.M. n.505366 del 6/02/74);
R.M. n.500160/74	Estensione dell'interpretazione anche ai casi in cui tra le parti dell'operazione non esiste alcun collegamento societario.

 Dopo l'intervento della L. n.67/88, la prassi ha sempre ritenuto l'assenza di un corrispettivo quale condizione necessaria per non applicare l'imposta. Pertanto, nel caso in cui il rimborso risultasse maggiorato rispetto al costo sostenuto, l'intero importo dovrebbe essere considerato quale corrispettivo da assoggettare ad Iva.

R.M. n.411847/81	Se, oltre al solo costo complessivo del lavoro, si aggiunge una qualsiasi maggiorazione, allora l'operazione è da intendere totalmente prestazione di servizio verso corrispettivo e, come tale, soggetta ad Iva.
----------------------------------	---

Nel contempo, vi è sempre stata unanimità nel ritenere che al distacco non sia possibile applicare la disciplina prevista per il caso di lavoro interinale. L'art.7 della L. n.133/99 ha, inoltre, previsto che non sono compresi nella base imponibile Iva, di cui all'art.13 del DPR

n.633/72, i rimborsi di oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di lavoratori temporanei è tenuto a corrispondere all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del lavoratore. Mentre risulta imponibile ai fini Iva, il compenso vero e proprio che spetta alla società fornitrice dei lavoratori temporanei. Ma si è ritenuta impossibile un'applicazione di tale concetto al caso del distacco.

La questione esaminata dalla Cassazione

La controversia sottoposta all'attenzione della Suprema Corte ha preso avvio da un avviso di accertamento con cui era stata disconosciuta la detrazione dell'Iva, addebitata nell'ambito di un'operazione (genericamente) di distacco.

Nei primi gradi del giudizio, la difesa del contribuente aveva trovato accoglimento. In particolare, la Commissione regionale aveva evidenziato il fatto che i distacchi erano stati riaddebitati per un importo determinato in modo forfetario e, quindi, diverso dal loro reale costo retributivo. Da ciò ne faceva discendere l'inapplicabilità dell'art.8, co.35, della Legge n.67/88 e la conseguente imponibilità Iva dei corrispettivi. Sempre la Commissione regionale sottolineava come, nel caso di specie, l'accordo intercorso tra i soggetti non potesse nemmeno essere qualificato come mero prestito di personale, ma avesse le caratteristiche di un accordo misto, finalizzato al raggiungimento di obiettivi diversi, tanto che il corrispettivo era individuato solo prendendo a base il costo medio del personale impiegatizio annualmente assegnato (e non il costo effettivo).

La Corte di Cassazione si è, invece, espressa diversamente, sostenendo che l'articolo 8 citato prevede che il rimborso del puro costo del personale non sia mai da considerare un corrispettivo correlato ad una prestazione di servizi. La natura di corrispettivo deve essere riconosciuta, in presenza di un rimborso maggiore del costo, solo alla quota di maggiorazione rispetto al costo sostenuto. Pertanto, anche quando il "rimborso" è superiore rispetto al costo del personale, solo la parte eccedente è qualificabile come prestazione di servizi, con una conseguente assoggettabilità ad Iva (e, per converso, detrazione da parte del committente).



Quindi, il punto fondamentale della decisione è quello in cui si ritiene che per individuare l'assoggettamento ad Iva o meno, non è sufficiente verificare l'uguaglianza tra costo del lavoro e rimborso, in quanto, anche in assenza di tale situazione, si devono considerare le somme *“sottraendo al regime dell'Iva quella parte che coincide con il costo del personale e sottoponendo invece al regime dell'Iva, compresa la detraibilità, la somma eccedente il costo”*.

Un caso pratico

Partendo da un'esemplificazione, è possibile evidenziare gli effetti delle conclusioni esposte nella sentenza della Corte di Cassazione.

Si ipotizzi che il soggetto B distacchi del personale a favore del soggetto A per un certo periodo. Il costo sostenuto da B è pari a € 20.000, mentre l'addebito nei confronti di A è:

pari a
€20.000



Il rimborso richiesto non rileva ai fini Iva per l'intero importo. Questo è il caso in cui l'orientamento della Cassazione nulla cambia rispetto al passato.

pari a
€7.500



In tal caso, l'importo deve essere suddiviso in due quote, ognuna con un regime Iva differenziato. Quanto ad €20.000, il rimborso non è considerato un'operazione rilevante ai fini Iva. La differenza (€7.500) è, invece, rilevante ai fini Iva e deve scontare l'imposta in modo ordinario.

Trattando la questione, la Suprema Corte ha espressamente affermato che “il rimborso da parte del soggetto A, del costo del personale del soggetto B distaccato presso A è esente Iva¹²” ed anche che “la somma eccedente il rimborso, da parte del soggetto A, del costo del personale del soggetto B distaccato presso A, è sottoposta ad Iva detraibile” perché il regime di esenzione dall’Iva, fissato nella norma appena individuata, riguarda solo il costo del personale.

pari a
€18.000



In tal caso, il rimborso è addirittura inferiore al costo sostenuto ed è irrilevante ai fini Iva¹³.

Con riguardo a quest’ultima ipotesi, la Suprema Corte ha affermato che:

“Se il beneficiario del distacco rimborsasse una somma inferiore, sarebbe evidente che esso non avrebbe acquistato alcun bene e non avrebbe usufruito di alcuna prestazione da parte del soggetto distaccante il personale, onde si continuerebbe a versare nel campo dell’irrelevanza per l’Iva”.

Le possibili conseguenze

È netta la differenziazione tra la presa di posizione della Suprema Corte e quanto fino ad oggi sostenuto da prassi e dottrina, anche rispetto a quanto operato nella realtà operativa. Ci si deve allora chiedere quali possono essere gli effetti di questa pronuncia. La stessa fissa un principio che chiaramente può trovare applicazione anche per i rapporti già intercorsi.

Esempio

Si ipotizzi, quindi, che un soggetto, in un annualità precedente, abbia distaccato il proprio personale chiedendo poi una somma come contropartita. Qualora la stessa non fosse stata pari al costo sostenuto, quasi certamente l’importo sarà stata assoggettata ad Iva ed avrà dato luogo alla detrazione da parte del committente.

Seguendo il nuovo orientamento della Corte di Cassazione, si evince, invece, che:

- ➔ la somma doveva essere assoggettata ad Iva solo per la quota eccedente il costo sostenuto;
- ➔ la maggior Iva eventualmente addebitata non poteva essere detratta e, pertanto, la detrazione di cui si è goduto potrà essere ora negata dagli organi dell’accertamento.

Qualora ciò dovesse verificarsi, sarà poi possibile che, in sede civile, il distaccatario richieda il rimborso al distaccante, il quale, a sua volta, avrà titolo a richiedere il rimborso all’Erario (sempre che siano rispettati i termini di prescrizione).

Unica consolazione in tale situazione è quella per cui, a nostro avviso, non potranno essere irrogate sanzioni, considerando che i contribuenti si sono comportati in modo difforme a quanto ora sostenuto dalla Corte di Cassazione, ma lo hanno fatto in perfetta sintonia con più di una istruzione fornita dalla prassi finanziaria.

Il costo del personale distaccato

Considerata la delicatezza della problematica, è opportuno soffermarsi anche sulla questione riguardante la quantificazione del costo sostenuto dal distaccante.

Appare fuori discussione che l’esclusione da Iva riguardi il costo del personale, da intendere comprensivo di retribuzioni e oneri previdenziali e assistenziali connessi.

¹² Il termine “esente” è qui utilizzato nell’accezione prevista dalla normativa comunitaria.

¹³ Chiaramente tale ipotesi può destare qualche dubbio ai fini delle imposte dirette, ma tale punto non è oggetto del presente intervento.

Qualche dubbio in più potrebbe crearsi quando il rimborso comprende anche altre voci, che spesso formano parte della “retribuzione”.

Un esempio è quello rappresentato dai *benefit* eventualmente riconosciuti al dipendente distaccato. Si ritiene¹⁴ che anche tali componenti siano da comprendere nel concetto di costo del personale e che, quindi, anche il rimborso di tali importi chiesto al distaccatario debba considerarsi componente irrilevante ai fini Iva.

Tale conclusione si basa su due distinte considerazioni (non supportate fino ad ora da prassi o giurisprudenza).

In primo luogo, è da ricordare che l'ordinamento, seppur nell'ambito delle imposte dirette, con l'art.48 del Tuir ha recepito una nozione omnicomprensiva del “compenso” di lavoro subordinato.

Inoltre, se si appropria la questione da un punto di vista aziendalistico, è indubbio che anche gli eventuali *benefit* sono sempre considerati parte integrante del costo del lavoro sostenuto dall'impresa. Pertanto, pare lecito ritenere che nel concetto di “costo del lavoro sostenuto dal distaccante” debbano essere considerati anche gli eventuali *benefit* riconosciuti al distaccato.

MASTER DI APPROFONDIMENTO

Master in 7 incontri a numero chiuso (disposizione a banchi)

MASTER IVA
Regole di funzionamento dell'imposta e adempimenti negli scambi con l'estero e nelle operazioni doganali alla luce delle novità normative e degli orientamenti comunitari

VERONA Hotel Turismo	dal 21 ottobre 2010	TREVISO Hotel b4 Maggior Consiglio	dal 04 novembre 2010
MILANO Hotel Executive	dal 26 ottobre 2010	BOLOGNA Zanhotel Europa	dal 12 novembre 2010

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 1.350,00 + IVA 20%
Sconto del 20% per i possessori della tessera Privilege Card

QUOTA AGEVOLATA
Per partecipanti con meno di 35 anni e per chi si iscrive 20 giorni prima della data di inizio del corso
€ 1.000,00 + IVA 20%

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

Per maggiori informazioni sugli altri Master Euroconference visita www.euroconference.it

¹⁴ C. D'Ardia, “Il trattamento Iva del distacco di personale”, in Azienda e Fisco n.7/06 e S. Sarubbi, “Imponibilità del costo del personale riaddebitato in caso di “mark up” e di riaddebito di “benefit”, in Azienda e Fisco n.3/10.