

Profili fiscali degli accordi di “distacco” domestico di lavoratori

Tax profiles of domestic “secondment of staff” agreements

di Francesco Pepe - 16 novembre 2020

Abstract

Il contributo intende focalizzare l’attenzione sui profili fiscali degli accordi di “distacco” del personale, con particolare riferimento alla rilevanza dei rimborsi della distaccante alla distaccataria nell’ambito delle imposte dirette e dell’IVA.

Parole chiave: distacco del personale, imposte dirette, IVA.

Abstract

The contribution is intended to focus attention on the tax profiles of “secondment of staff” agreements, with particular reference to the importance of reimbursements to the secondment agent in the field of direct taxes and VAT.

Keywords: secondment of staff, direct taxes, VAT.

SOMMARIO: 1. Premessa: il “distacco” dei lavoratori nella disciplina civilistica. - **2.1.** Il rilievo del distacco nelle imposte sui redditi: (a) soggetti passivi considerati *ex lege* “impresa” (società ed enti commerciali). - **2.2.** (segue): (b) soggetti passivi potenzialmente esposti all’applicazione di differenti discipline di categoria. - **2.2.1.** (segue): persone fisiche. - **2.2.2.** (segue): enti non commerciali. - **3.** Imposta sul valore aggiunto. - **4.1.** Imposta regionale sulle attività produttive: regime operante fino al 2014. - **4.2.** (segue): regime a partire dal 2015. - **4.3.** (segue): trattamento in capo alla distaccataria delle somme versate alla distaccante a titolo di rimborso. - **4.4.** (segue): operazioni di distacco tra enti non commerciali. - **4.5.** (segue): operazioni di “distacco” a carattere “misto”.

1. Il contratto di “distacco” si ha, secondo quanto previsto dall’art. 30, comma 1, D.Lgs. n. 276/2003, “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”. Essenziali, in tale operazione, sono (cfr. NICOLOSI, Distacco (ordinamento interno), in Dig. IV, disc. priv., sez. comm., agg. ****, Torino, 2008, 137 ss.; PUTRIGANO, Il distacco dei lavoratori, in Dir. rel. industr., 2009, 680 ss.; SANTINI, Distacco [dir. lav.] 1. Diritto interno, in Treccani Diritto on line, 2015):

(i) la presenza di un (prevalente e specifico) “*interesse proprio*” del distaccante, diverso dal generale interesse lucrativo dell’impresa, consistente in un beneficio

che il distaccante consegue dalla prestazione delle attività lavorative dei propri dipendenti presso la distaccataria (interesse peraltro presunto nell'ambito delle reti di impresa e dei gruppi societari);

- (ii) la *temporaneità* del distacco, ossia (non la predeterminazione della durata cronologica del rapporto, bensì) il suo "aggancio" alla persistenza temporale del suddetto interesse della distaccante;
- (iii) l'assegnazione al distaccante di una *quota di potere direttivo* sui lavoratori, ciò che infatti distingue il distacco "proprio" dal mero svolgimento della prestazione presso terzi (distacco improprio) ovvero dalla somministrazione di lavoro (nella quale l'assegnazione è oggetto di un contratto commerciale ed il "distaccante" è un operatore professionale, ossia una "impresa di somministrazione" a ciò specificamente autorizzata).

Tralasciando le questioni di rilievo più squisitamente gius-lavoristico, connesse alle condizioni di legittimità di simile dissociazione (pur temporanea) tra datore di lavoro (titolare del relativo rapporto con i lavoratori distaccati) e terzo-utilizzatore (distaccatario), nella prospettiva tributaria, ciò che appare di interesse è il modo in cui sono regolati i rapporti patrimoniali tra i soggetti coinvolti. L'art. 30, comma 2, D.Lgs. n. 267/2003 prevede infatti che "*in caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore*". Rispetto al normale e fisiologico dispiegarsi del rapporto di lavoro, nulla muta cioè – anche in caso di distacco – in ordine al *quanto* ed al *chi* deve erogare la remunerazione ai lavoratori distaccati, questi restando il datore di lavoro (*distaccante*) ed alle medesime condizioni contrattuali *ab origine* stabilite con i dipendenti.

Di maggiore rilievo è invece il rapporto che si instaura *tra impresa distaccante ed impresa distaccataria*, atteso che è quest'ultima – normalmente, salva diversa pattuizione – che provvede al rimborso delle somme (emolumenti ed oneri previdenziali) versate dalla distaccante ai lavoratori in relazione all'attività svolta presso di sé. Questo rimborso *si ritiene debba corrispondere all'entità delle spese effettivamente sostenute dalla distaccante*, o comunque risultare non superiore ad esse, pena l'emersione (in capo alla distaccante) di un interesse oggettivamente *lucrativo*, incompatibile con il contratto di distacco e suscettibile di determinare l'emersione (in fatto) di una somministrazione "irregolare" (NICOLOSI, op. cit., 150).

Sul piano fiscale, questa forma di cd. *ribaltamento dei costi* dalla distaccante alla distaccataria assume a volte un rilievo specifico: ad esempio, (almeno in passato) in ambito IVA, nonché, soprattutto, in ambito IRAP, data la "scissione" tra datore di lavoro ed utilizzatore che il distacco comporta. a.

2.1. Sul fronte reddituale, nel caso di distaccante *legalmente sottoposto alla sola disciplina del reddito d'impresa* (società di persone, società di capitali ed enti commerciali), essa provvederà, secondo le regole ordinarie: da un lato, a dedurre le somme versate ai propri dipendenti quali *costi per prestazioni di lavoro*, in base alla disposizione di cui all'art. 95 TUIR e nel rispetto delle regole generali in materia di

deduzione dei costi *ex art.* 109, comma 2, TUIR; dall'altro, ad includere nella propria base imponibile i *rimborsi* ottenuti dalla distaccataria.

Analogamente, la *distaccataria*, ove *ex lege* "impresa" ai fini fiscali, opererà anch'essa una deduzione dal proprio reddito imponibile delle spese di lavoro rimborsate alla distaccataria *ex art.* 95 TUIR, e nel rispetto delle regole generali *ex art.* 109 TUIR, specie sotto il profilo dell'inerenza. Sotto quest'ultimo aspetto, vale la pena fare due osservazioni: in primo luogo, ed ai fini dell'inerenza e deducibilità della spesa sostenuta dalla distaccataria, occorre che il distacco risulti, nella sua configurazione concreta (sulla base di un giudizio fondato sull'*id quod plerumque accidit*), anche solo astrattamente *riconcucibile ad una attività svolta da questa*, seppur – come detto – esso debba "a monte" essere disposto prevalentemente nell'interesse della distaccante. In secondo luogo, deve sottolinearsi come – a volte – la *realtà* del rapporto di lavoro nell'ambito di una operazione di "distacco" (come rapporto *sostanzialmente* alle dipendenze della distaccataria, anche sul piano retributivo) consenta proprio alla *distaccataria* di dar rilevanza ai costi sostenuti per il personale distaccato ai fini della eventuale fruizione e quantificazione delle agevolazioni fiscali che detti costi prendono in considerazione, superando così il substrato *formale* del rapporto di lavoro, giuridicamente riferibile alla distaccante (in tal senso, si veda la Risposta ad interpello, n. 485 del 2019, relativa al credito di imposta *ex art.* 3 D.L. n. 145/2013, come modificato dall'art. 1, commi 70 e 71, L. n. 145/2018, in materia di attività di ricerca e sviluppo).

2.2. Nei confronti, invece, di quei soggetti esposti alla applicazione di discipline di categoria differenti (persone fisiche ed enti non commerciali) in ragione dell'attività svolta, ai fini della individuazione del trattamento fiscale delle somme erogate e/o conseguite in adempimento del contratto di distacco (emolumenti e rimborsi), occorre *preliminarmente* stabilire a quale fonte (i.e. attività) è dato di volta in volta, concretamente, ricondurre l'operazione in esame.

Come accennato, ai sensi dell'art. 30, comma 1, D.Lgs. n. 276/2003, il distacco si contraddistingue, rispetto alla più ampia fattispecie della "somministrazione" del lavoro, per la presenza strutturale di un "interesse proprio" (prevalente e specifico) che il datore di lavoro (*distaccante*) intende soddisfare con l'operazione, da verificare caso per caso, salvo l'eccezionale operare di presunzioni legali (sul tema, per ampia bibliografia, in relazione al problema della sussistenza di un interesse proprio della distaccante nei distacchi infra-gruppo o nell'ambito dei contratti di rete, si veda SITZIA, Il distacco intra-gruppo: la Cassazione "avvicina" impresa di gruppo e rete d'impresa, in ADL, 2016, 4-5, II, 985 ss.).

Sul piano fiscale, la disciplina applicabile ai proventi e costi riguardanti la *distaccante* (pagamento emolumenti, percezione del rimborso) e la loro eventuale rilevanza fiscale (in termini di imponibilità, deducibilità) appaiono legati dunque alla *identificazione della attività a cui (la soddisfazione di) detto interesse è concretamente riconducibile*. Da qui la necessità di alcune distinzioni.

2.2.1. Con riguardo alle *persone fisiche*, sia ove queste rivestano il ruolo di *distaccanti* che di *distaccatarie*, il dilemma si pone – essenzialmente – tra riconducibilità dell’operazione di distacco *entro una attività “commerciale”* (che genera reddito di impresa) ovvero *entro una attività avente ad oggetto “arti e professioni”* (che genera reddito di lavoro autonomo). Ai fini della configurabilità di un “distacco”, occorre infatti pur sempre la presenza di una “*organizzazione governata dal distaccante*”: il rapporto di lavoro dipendente con la distaccante – che, si noti, è alla base di tale contratto – per sua natura richiede una *struttura organizzata* entro cui i lavoratori siano *ab origine* inseriti; il che, in capo alle *persone fisiche*, può verificarsi non solo in presenza di una *attività di impresa*, ma anche di *lavoro autonomo*.

Sul piano *civilistico* – oggi, a seguito dell’art. 30 D.Lgs. n. 276/2003 – pacificamente si ritiene che il distacco possa essere posto in essere non solo tra soggetti “imprenditori” a norma dell’art. 2082 cod. civ., ma *anche tra soggetti privi di tale qualifica*, come ad esempio tra professionisti ed in relazione a propri dipendenti “di studio” (NICOLOSI, op. cit., 141).

Ma anche sul piano *fiscale*, la presenza di una *struttura* – seppur *astrattamente* idonea ad integrare un complesso aziendale-imprenditoriale capace di integrare una “organizzazione in forma di impresa” ex art. 55, comma 2, lett. a), TUIR – non esclude l’operatività della disciplina dei redditi di lavoro autonomo, questa notoriamente imponendosi, a prescindere dal profilo organizzativo, per alcune tipologie di attività professionale (professioni cd. “protette”: sul punto, *ex multis*, cfr. FANTOZZI, PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell’impresa, 2^a ed., Milano, 2019, spec. 77-78).

Sono invece da escludere le altre discipline di categoria reddituali: o (i) per ragioni *contenutistiche*, atteso che le “fonti” da cui promanano i redditi di capitale ed i redditi di lavoro dipendente (ossia l’investimento in capitale di rischio o di credito, e lo svolgimento di una attività lavorativa “etero-diretta”) sono infatti *di per sé* del tutto estranee rispetto al governo di una organizzazione entro cui poter inserire lavoratori “distaccati” (in ciò anche la titolarità di partecipazioni di controllo in società appare estranea, atteso che formalmente la titolarità del rapporto lavorativo con i distaccati resterebbe in capo alla società stessa e non al titolare della partecipazione); o (ii) per ragioni *strutturali*, atteso che i redditi da attività di impresa o lavoro autonomo “occasionalmente”, inclusi nei redditi diversi, proprio per la loro occasionalità tendenzialmente escludono la presenza di una organizzazione (lo svolgimento di un’unica operazione o affare cd. “complesso” integrando infatti una fattispecie, civilistica e/o fiscale, di “impresa”); o (iii) per ragioni *giuridiche*, atteso che la disciplina dei redditi fondiari (redditi di terreni, dominicali ed agrari), pur presupponendo il potenziale esercizio di una impresa agricola, dunque non escludendo di per sé la presenza di una organizzazione imprenditoriale e la possibilità di un “distacco” in favore di quest’ultima, per il suo carattere medio-ordinario e “fisso”, *bypassa* ogni questione di imponibilità/deducibilità dei rimborsi (incassati/erogati dall’impresa).

2.2.2. Con riguardo agli *enti non commerciali*, il dilemma si pone invece – essenzialmente – tra riconducibilità dell’operazione di distacco *entro una attività “commerciale”* (per definizione “secondaria” e “strumentale” e che genera reddito di impresa) ovvero *entro una attività “non commerciale”*, non potendo (né giuridicamente, né ontologicamente) un ente non commerciale svolgere attività “di lavoro” (autonomo o dipendente).

Anche qui elemento comune è la presenza di una *organizzazione* governata dall’ente, mentre la scriminante in un senso o nell’altro sarà data ora dal *contenuto* dell’attività (se rientrante o meno nelle attività indicate dall’art. 55 TUIR), ora – soprattutto – dalla *modalità gestionale*, atteso che – come noto – una attività, pur oggettivamente “commerciale” e/o organizzata in forma di impresa, se *programmaticamente* gestita secondo modalità “*non economiche*” (i.e. in perdita), non è fiscalmente considerata “commerciale”, né dunque è soggetta alle norme sul reddito di impresa (CASTALDI, *Enti non commerciali* (dir. trib.), in *Enc. dir.*, Annali I, Milano, 2007, 559-560; ZIZZO, *Disposizioni generali*, in *Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, 12^a ed., Milano, 2018, 313-314).

Ciò detto, si può osservare: in primo luogo, se e nella misura in cui il “distacco” rientra – *perché ad essa servente* – in una *attività di impresa* propriamente detta, i pagamenti ed i rimborsi suindicati saranno trattati secondo le regole proprie del *reddito di impresa* (artt. 81 ss. TUIR, integrati dalle disposizioni previste dagli artt. 56 ss. TUIR per le persone fisiche e dagli artt. 143 ss. TUIR per gli enti non commerciali).

In secondo luogo, e nella misura in cui invece il “distacco”, operato da/verso un ente non commerciale, attiene ad una *attività “non commerciale”*, ossia ad una attività “istituzionale”, svolta (per definizione) in via principale o esclusiva (art. 73, comma 1, lett. c), TUIR), gli emolumenti versati ai lavoratori (dalla distaccante e/o dalla distaccataria), così come i rimborsi percepiti dalla sola distaccataria, non avranno rilevanza ai fini delle imposte sui redditi, ossia non saranno – rispettivamente – né imponibili, né deducibili (arg. ex. artt. 143, comma 1 e 144, commi 1 e 4, TUIR). Vero è che un provento o un costo, pur non riferibile ad una attività “commerciale” svolta da un ente non commerciale, può assumere rilevanza reddituale ove riconducibile alle fonti poste alla base delle altre discipline di categorie (redditi fondiari, di capitale e diversi). Tuttavia, come osservato, *le situazioni e gli atti cui dette fonti fanno riferimento non appaiono pertinenti al contratto di distacco*, talché delle due l’una: o l’operazione di distacco posta in essere da/verso un ente non commerciale può inserirsi nell’ambito delle attività commerciali (secondarie e strumentali) da esso svolte (ed allora soggiace alla disciplina del reddito di impresa), oppure no, nel qual caso essa appare fiscalmente irrilevante, attesa l’inconferenza delle altre categorie di reddito (sulla irrilevanza fiscale dei proventi e dei costi conseguiti e sostenuti da un ente non commerciale nell’ambito dell’esercizio di una attività qualificabile come “non commerciale” in virtù della sua gestione “non economica”, CASTALDI, *op. cit.*, 565-566).

In terzo luogo, ed infine, se e nella misura in cui il “distacco”, di cui parte è una persona fisica, attiene ad una attività professionale cd. “protetta”, troverà spazio la

disciplina dei redditi di lavoro autonomo, con tutte le relative implicazioni sul piano sia sostanziale, che formale e contabile (artt. 54 ss. TUIR).

3. Quanto alla disciplina IVA, l'operazione di "distacco" deve farsi rientrare nella generale fattispecie di "prestazione dei servizi" (art. 3, comma 1, D.P.R. n. 633/1972), in aderenza alla consolidata interpretazione dell'art. 56 Dir. n. 2006/112/CE, che richiede non l'economicità della prestazione, ma la sua mera "onerosità", ossia la presenza di una *controprestazione valutabile economicamente* resa a fronte del servizio, anche al di fuori di un nesso sinallagmatico (sul punto, per riferimenti, DENORA, Rilevanza delle operazioni gratuite nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto e spunti ricostruttivi in tema di consumo, in Riv. dir. trib., 2013, I, 445).

Fino a poco tempo fa, di tale operazione la legge, con norma *ad hoc* ed eccezionale, sanciva la "non rilevanza" ai fini IVA purché, a fronte della prestazione della distaccante, fosse "versato solo il rimborso del relativo costo" (in tal senso, l'art. 8, comma 35, L. n. 67/1988: "*non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo*"). Questa disposizione ha tuttavia subito negli anni un processo di progressiva "erosione" fino – da ultimo – ad essere espunta dall'ordinamento per mano della Corte di giustizia.

Dopo una iniziale incertezza in ordine al trattamento dei rimborsi *non coincidenti* con gli emolumenti anticipati dalla distaccante (inferiori o superiori ad esse), il "diritto vivente" si è infatti assestato nel senso escludere la "rilevanza" IVA *solo in casi di esatta corrispondenza quantitativa* tra rimborso e retribuzioni ed altri oneri previdenziali sostenuti in relazione ai lavoratori distaccati (Cass., SS.UU., 7 novembre 2011, n. 23021; Cass., sez. trib., 25 luglio 2012, n. 13119; Cass., sez. trib., 3 agosto 2012, n. 14053; Cass., sez. trib., 27 febbraio 2015, n. 4025; per la prassi, ris. n. 346/E/2002, ris. n. 275/E/2008, ris. n. 262/E/2002). Diversamente – in forza dell'argomento per cui la norma operava (appunto) solo sulla "rilevanza" dell'operazione (*an* di imponibilità) e non sulla "base imponibile" (*quantum*) – l'assoggettamento ad IVA del rimborso sarebbe avvenuto *per la totalità del rimborso* e non (come da taluno inizialmente sostenuto) soltanto per l'eventuale eccedenza (sul tema, si rinvia a MARINI, Le Sezioni Unite mettono ordine in tema di disciplina dell'IVA nel distacco del personale, in Rass. trib., 2012, 2, 477 ss.; Id., Disciplina dell'IVA e distacco del personale: a proposito di una recente sentenza, in Dir. prat. trib., 2011, II, 556).

Il citato art. 8, comma 35, L. n. 67/1988 è stato tuttavia oggetto di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE per presunta incompatibilità con le direttive europee in materia di IVA (Cass., sez. trib., ord. 29 gennaio 2019, n. 2385), invero già rilevata anche in dottrina (CAPELLO, Il distacco del personale secondo le sezioni unite e la compatibilità con le Direttive IVA, in Dir. prat. trib., 2013, II, 272): sulla base della nozione ampia di "prestazione di servizi" fatta propria dal diritto dell'Unione, della irrilevanza circa la qualificazione formale di diritto interno della prestazione (ad esempio, in termini di "rimborso") e della ampia nozione "di "onerosità" assunta dalla

normativa IVA europea (mera contropartita di una prestazione, indipendentemente dal proprio valore e dalla “lucratività” o “economicità” dell’operazione), la Cassazione ha infatti sostenuto la piena imponibilità IVA anche dei distacchi “in pari” (FREDIANI, SBARAGLIA, Distacco del personale ed altri istituti simili: i dubbi IVA al vaglio della Corte di Giustizia europea, in *il fisco*, 2019, 19, 1-1830 ss.). Sulla scorta di queste osservazioni, i giudici europei (Corte giust., sez. 7, 11 marzo 2020, causa C-94/19, *San Domenico Vetraria Spa*) hanno dichiarato incompatibile con il diritto UE la summenzionata disposizione, imponendo così alla *distaccante* di assoggettare ad IVA il rimborso, *indipendentemente dalla sua misura*, agendo in rivalsa verso il distaccatario, al quale ultimo – ovviamente – sarà garantito un corrispondente diritto di detrazione (sul punto, ALBANO, Il distacco del personale è un’operazione rilevante ai fini IVA: l’incompatibilità comunitaria del regime IVA italiano del distacco del personale, in *Riv. dir. trib. suppl. online*, 23 giugno 2020; RENDA, ALBANESE, L’IVA nel distacco del personale alla prova dell’interpretazione conforme, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2020, 6, 488).

4.1 Anche in materia di IRAP si pone il duplice problema: dal lato della *distaccante*, del trattamento fiscale delle somme dalla stessa versate (anticipatamente) ai lavoratori e delle corrispondenti somme alla stessa rimborsate dalla distaccataria; dal lato della *distaccataria*, del trattamento fiscale delle somme erogate dalla stessa alla distaccante a titolo, appunto, di rimborso per le spese di lavoro dalla stessa anticipate ai lavoratori. La problematicità della questione emerge in relazione a tre circostanze (sulle quali, si rinvia ampiamente a SCHIAVOLIN, L’imposta regionale sulle attività produttive, in *Falsitta*, op. cit., 1161 ss.):

- (i) alle differenti modalità di determinazione della base imponibile a seconda della tipologia di contribuente (persona fisica, società, ente non societario privato o pubblico, ecc...) e/o dell’attività svolta (bancaria, assicurativa, finanziaria, ecc...) (artt. 5-10-*bis* D.Lgs. n. 446/1997);
- (ii) alla radicale “metamorfose” dell’IRAP, sotto il profilo della (in)deducibilità delle spese di lavoro realizzata con la L. n. 190/2014 (legge di bilancio 2015), in specie attraverso l’introduzione dell’art. 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. n. 446/1997;
- (iii) al differente regime previsto da tale disposizione, teso a discriminare fiscalmente tra spese per lavoro dipendente a tempo *indeterminato* (di regola *deducibili*) e spese per lavoro dipendente a tempo *determinato* (di regola *indeducibili*). Tutto ciò con riflessi immediati anche nei confronti delle operazioni di “distacco” in esame.

Innanzitutto, va osservato come fino al 31 dicembre 2007, l’art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, si occupasse espressamente del regime IRAP delle operazioni di “distacco” del personale, stabilendo che “[g]li importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile. Nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione ovvero

concorrenti alla formazione della base imponibile ai sensi dell'art. 10, comma 1, e dell'art. 10-bis, comma 1". In sostanza, si stabiliva:

- a) per la *distaccante*, la non imponibilità dei rimborsi percepiti;
- b) per la *distaccataria*, la indeducibilità/tassazione dei costi per i lavoratori distaccati presso di essa (sostenuti sotto forma di "rimborso" alla distaccante).

Tale disposizione è stata abrogata dalla legge di stabilità 2008 (dall'art. 1, comma 50, lett. *f*), n. 2), L. n. 244/2007), ma si è ritenuto che detta abrogazione non avesse modificato il suddetto regime. Secondo l'amministrazione finanziaria, infatti, l'eliminazione della suddetta disposizione avrebbe dovuto intendersi solo come una "semplificazione testuale", in quanto le norme ivi dettate costituivano null'altro che espressione di un "principio immanente" del sistema IRAP, quello per cui "*il costo del lavoro deve "incidere", in termini di indeducibilità - ovvero di tassazione, nel caso di base imponibile determinata con il metodo retributivo - sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa che concorre alla realizzazione del valore della produzione*" (in tal senso, la ris. n. 2/DPF/2008 e la ris. n. 35/E/2009, confermate della circ. n. 263/E/1998, par. 2.9). Un principio, questo, desunto dall'art. 4, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997 (che ripartisce la base imponibile IRAP tra le regioni in funzione delle "retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo *utilizzato*") e dall'operare – almeno per alcuni soggetti passivi – del principio di "derivazione rafforzata" della base imponibile IRAP dal CE redatto secondo le norme del codice civile e nel rispetto dei principi contabili – principi che, nel considerare il rimborso della distaccataria verso la distaccante, assegnavano ad esso la qualifica contabile di "spesa per prestazioni di lavoro" sub voce B9 (cfr. MANGUSO, MARIANETTI, Il riaddebito dei costi nel distacco del personale, in *Corr. trib.*, n.2009, 11, 875 ss.). Tutto ciò – si noti – in perfetta coerenza con la logica di fondo che all'epoca informava l'IRAP quanto alle spese di lavoro, ossia quella della loro (*generale*) indeducibilità.

4.2. Con la L. n. 190/2014, questa logica di fondo è stata normativamente ribaltata. Il nuovo art. 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. n. 446/1997 ha infatti sostituito al (precedente) principio di indeducibilità delle spese di lavoro il (nuovo) principio – dotato di valenza sistematica – della *deducibilità* delle spese di lavoro, quanto meno relative al lavoro *a tempo indeterminato* (sulla valenza sistematica dell'art. 11, comma 4-*octies*, cit., cfr. SCHIAVOLIN, op. cit., 1165).

Il nuovo contesto ha così portato l'amministrazione finanziaria a mutare approccio in relazione alla regola da applicare in presenza di operazioni di "distacco". Si è così sostenuto – in termini forse eccessivamente sbrigativi – come "*ai sensi della nuova disciplina siano deducibili dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante i costi sostenuti in relazione al personale dipendente distaccato impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato, con conseguente rilevanza degli importi spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale*" (così, la circ. 22/E/2015).

L'approccio dell'amministrazione sembra dunque oggi essere nel senso (opposto rispetto alla prassi del 2008) di prevedere, quanto meno per la *distaccante*:

- la *deducibilità dei costi per prestazioni lavorative a tempo indeterminato* (da essa anticipati ai lavoratori distaccati, propri dipendenti), ex art. 11, comma 4-*octies*, cit.;
- *l'imponibilità delle somme rimborsate dalla distaccataria*, secondo la generale regola ex art. 5 D.Lgs. n. 446/1997.

Tale mutata impostazione lascia aperte però tre questioni, su cui infatti la circolare del 2015 tace: (i) il trattamento, in capo alla *distaccataria*, delle somme da essa versate alla distaccante a titolo di *rimborso*; (ii) il regime da seguire in relazione alle operazioni di distacco di lavoratori a *tempo determinato*; (iii) come gestire, nella determinazione dell'IRAP, operazioni di "distacco" a carattere "misto", ossia relative a lavoratori dipendenti a tempo sia indeterminato che determinato.

A tali questioni, se ne aggiunge poi una quarta – "trasversale" rispetto alle prime tre – ossia: (iv) come declinare dette regole in relazione ai casi in cui la *distaccante* sia un *ente non commerciale*, attesa la sua soggezione, nella determinazione del proprio VNP, alla disciplina speciale prevista dall'art. 10 D.Lgs. n. 446/1997. Mentre il regime IRAP dei soggetti commerciali è infatti fondato sul raffronto di voci assunte direttamente dalle scritture contabili (CE), in virtù del principio di "derivazione rafforzata", oggi operante anche in ambito IRAP (art. 5 D.Lgs. n. 446/1997), il regime cui è assoggettato un *ente non commerciale* assume una connotazione diversificata in ragione della natura dell'attività svolta – "commerciale" o "non commerciale", secondo la definizione stabilita nel TUIR (cfr. art. 10, comma 5, D.Lgs. n. 446/1997):

- per le *attività "non commerciali"*, la determinazione della base imponibile segue infatti il cd. *metodo retributivo*, consistente nella somma delle retribuzioni corrisposte ai vari soggetti impiegati nell'attività dell'ente quali lavoratori dipendenti, ordinari o assimilati, co.co.co., o per l'esercizio di lavoro autonomo occasionale, salve alcune eccezioni: art. 10, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997);
- per le *attività "commerciali"*, la determinazione segue il *metodo analitico-contabile* previsto per le società di capitali e per gli enti commerciali dall'art. 5 D.Lgs. n. 446/1997 (art. 10, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997);
- in presenza di *entrambe le attività* (le seconde per definizione "strumentali", trattandosi di enti non commerciali), si tratterà poi di imputare a ciascuna di esse – ai fini della determinazione della propria "fetta" di imponibile IRAP – sia i costi deducibili ex art. 5 cit., che gli emolumenti imponibili ex art. 10, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997; imputazione da compiere analiticamente o, ove ciò non fosse possibile per la "promiscuità" della componente, secondo un criterio forfetario *pro-rata* (art. 10, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997).

4.3. In relazione alla prima questione, si è ritenuto (correttamente) che i rimborsi erogati da una *distaccataria* (commerciale) alla distaccante per spese di lavoro a *tempo indeterminato*, in quanto contabilizzate presso la prima (distaccataria) come costi per prestazioni di debbono ritenersi deducibili in capo ad essa (distaccataria) a

norma dell'art. 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. n. 446/1997 (cfr. MANGUSO, PUGLIESE, Il riconoscimento ai fini Irap di alcuni oneri del personale con contratto a tempo indeterminato, in *il fisco*, 2015, 32-33, 1-3155 ss.); ove infatti la distaccataria sia un soggetto che determina il proprio “valore netto della produzione” (VNP) secondo le regole di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 446/1997, esso si troverà nella sfera applicativa del citato art. 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. n. 446/1997.

In relazione alle *operazioni di distacco di lavoratori a tempo determinato* – ossia alle seconda questione – si è invece ritenuto dovesse mantenersi l'approccio precedente (espresso nella ris. n. 2/DPF/2008, cit.), ossia: l'indeducibilità dei costi e la non imponibilità dei rimborsi in capo alle *distaccante*, da un lato; l'indeducibilità dei costi (i.e. dei rimborsi erogati) in capo alla *distaccataria*, dall'altro (MANGUSO, PUGLIESE, op. cit.).

4.4. Tralasciando per ora la terza questione (distacco “misto”), in relazione al problema del trattamento dei rapporti patrimoniali implicati nel distacco in presenza di *enti non commerciali*, ossia soggetti ad una disciplina composita, pur nel silenzio della legge e considerata l'assenza di prassi e giurisprudenza sul punto, sembra possibile formulare le seguenti osservazioni.

Appare essenziale: in primo luogo, comprendere se l'ente non commerciale svolga *solo una attività “non commerciale”* (sia un ente non commerciale “puro”), ovvero anche (in via secondaria) una *attività “non commerciale”* (sia cioè un ente non commerciale “misto”); in secondo luogo, verificare la tipologia dei lavoratori distaccati, se a tempo *indeterminato* e/o a tempo *determinato*.

In ordine alla prima valutazione, ove l'ente dovesse svolgere *solo attività non commerciale*, la seconda valutazione diverrebbe irrilevante. Indipendentemente dalla tipologia di lavoratore distaccato (dipendente a tempo indeterminato o determinato), il relativo costo concorrerà a formare la base imponibile IRAP. Ed infatti:

- (i) le retribuzioni versate concorrono espressamente a formare detta base ex art. 10, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997 (è questo il “succo” del cd. metodo retributivo);
- (ii) la deduzione di cui all'art. 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. n. 446/1997 si applica solo agli enti che determinano il proprio VNP a norma degli artt. 5-9 D.Lgs. n. 446/1997 (e gli ENC puri determinano detto VNP solo in base all'art. 10, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997);
- (iii) attribuendo, infine, il metodo retributivo rilevanza alle sole spese per retribuzioni di lavoro e *non anche ai proventi conseguiti dall'ente* (qualunque essi siano), non saranno imponibili i rimborsi conseguiti dalla distaccataria.

Ove invece l'ente dovesse svolgere *anche attività commerciale* (per definizione, secondaria e strumentale ex art. 73, comma 1, lett. c), TUIR, richiamato dall'art. 3 D.Lgs. n. 446/1997), allora la *tipologia del rapporto di lavoro dipendente* relativo ai lavoratori distaccati (se a tempo indeterminato o determinato) assumerà rilievo ai fini della rilevanza IRAP sia del relativo costo (ove riferibile all'attività commerciale svolta) che del relativo rimborso. Il che apre alla terza questione sopra indicata.

4.5. In relazione alla terza questione, la presenza di un distacco “misto”, relativo a lavoratori a tempo sia indeterminato che determinato, atteso il diverso trattamento IRAP delle spese ad essi relative (deducibili le prime, indeducibili le seconde) ed il diverso modo di regolare nelle due ipotesi i rapporti patrimoniali (spese, rimborsi) propri del distacco, si è ipotizzato di adottare un metodo uniforme.

Più esattamente, si è sostenuta l’estensione – anche alle ipotesi di distacco di lavoratori a tempo *indeterminato* – del regime espresso nella ris. n. 2/DPF/2008, cit. (con ciò deviando da quanto sostenuto nella circ. n. 22/E/2015, cit.). Si è cioè ipotizzata:

- la indeducibilità degli emolumenti ai lavoratori distaccati e la non imponibilità dei rimborsi percepiti in capo alle *distaccante*;
- la indeducibilità dei costi per le prestazioni di lavoro (i.e. dei rimborsi erogati) in capo alla *distaccataria* (MANGUSO, PUGLIESE, op. cit., 1-3155 ss., i quali infatti paventano, ove si aderisca al diverso approccio della circ. n. 22/E/2015, il rischio di dovere mettere in piedi, sul piano contabile, un farraginoso “doppio binario”, specialmente nel caso in cui l’operazione di distacco riguardi lavoratori dipendenti a tempo sia indeterminato che determinato).

Al riguardo si impongono alcune osservazioni. In primo luogo, va segnalato come – in genere – la soluzione sopra indicata dalla ris. n. 2/DPF/2008 appaia certamente praticabile (e non sollevi problemi sul piano tributario) ove si abbia *un rimborso esattamente corrispondente alle spese di lavoro sostenute*, peraltro, conducendo al medesimo risultato della circ. n. 22/E/2015.

Ove però vi dovesse essere un *disallineamento tra i valori considerati* (rimborsi superiori o inferiori agli emolumenti), indipendentemente dalle implicazioni civilistiche che ciò comporterebbe, solo l’approccio fatto proprio dalla circ. n. 22/E/2015 – già seguito da Assonime (ASSONIME, circolare 2 aprile 2015, n. 7, 17-18) – appare in grado di dar rilievo a tale disallineamento, consentendo la deduzione del (maggior) costo sostenuto dalla distaccante rispetto ai (minori) rimborsi conseguiti dalla distaccataria, risultando così preferibile.

In secondo luogo, e per quanto qui di interesse, la soluzione fatta propria dalla circ. n. 22/E/2015 appare poi preferibile anche (e soprattutto) quando la *distaccante riveste la forma di ente non commerciale*. Più esattamente:

- la deducibilità delle spese di lavoro a tempo determinato *solo per gli enti che determinano la base imponibile ex artt. 5-9 D.Lgs. n. 446/1997* (cfr. art. 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. n. 446/1997), da un lato;
- il “doppio binario” nella determinazione della base imponibile IRAP per gli enti non commerciali, scisso tra *metodo retributivo* (art. 10, comma 1, cit.) e *metodo analitico-contabile* (art. 5 cit., richiamato dall’art. 10, comma 2, cit.), dall’altro,

pongono infatti l’esigenza di identificare con precisione *le spese per lavoro a tempo indeterminato riferibili alla attività commerciale*, poiché *solo per quest’ultima* (attività commerciale), in quanto determinata ex art. 5 D.Lgs. n. 446/1997, la loro deduzione è ammessa a norma dell’art. 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. n. 446/1997.

Ebbene, *un simile processo di “imputazione” appare praticabile solo seguendo la linea della circ. n. 22/E/2015 (e di Assonime)*. Ove infatti si propendesse per la

indeducibilità delle spese per i lavoratori distaccati (sia a tempo indeterminato che determinato) e per la correlata non imponibilità dei relativi rimborsi in capo alla *distaccante* (ossia seguendo l'approccio della ris. n. 2/DPF/2008, cit.), si finirebbe infatti per rendere *indistinguibili* – all'interno della massa degli emolumenti pagati ai lavoratori a tempo indeterminato e dei rimborsi conseguiti – quelli “funzionalmente destinati” all'una ed all'altra attività, impedendo quindi una loro corretta differenziazione fiscale.

Al contrario, la distinzione – sottesa alla circ. n. 22/E/2015, cit. – tra spese per lavoratori a tempo indeterminato e spese per lavoratori a tempo determinato, *imponendo anche una documentazione contabile separata di tali emolumenti*, creerebbe le premesse per una successiva ripartizione delle prime (quelle per lavoro a tempo indeterminato) tra attività commerciali (deducibili) e non commerciali (indeducibili). Con riflesso sulla imponibilità/non imponibilità IRAP dei relativi rimborsi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBANO, Il distacco del personale è un'operazione rilevante ai fini IVA: l'incompatibilità comunitaria del regime IVA italiano del distacco del personale, in Riv. dir. trib, suppl. online, 23 giugno 2020

ASSONIME, circolare 2 aprile 2015, n. 7, 17-18

CAPELLO, Il distacco del personale secondo le sezioni unite e la compatibilità con le Direttive IVA, in Dir. prat. trib., 2013, II, 272

CASTALDI, Enti non commerciali (dir. trib.), in Enc. dir., Annali I, Milano, 2007, 559-560

DENORA, Rilevanza delle operazioni gratuite nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto e spunti ricostruttivi in tema di consumo, in Riv. dir. trib., 2013, I, 445

FANTOZZI, PAPARELLA, Lezioni di diritto tributario dell'impresa, 2^a ed., Milano, 2019

FREDIANI, SBARAGLIA, Distacco del personale ed altri istituti simili: i dubbi IVA al vaglio della Corte di Giustizia europea, in il fisco, 2019, 19, 1-1830

MANGUSO, MARIANETTI, Il riaddebito dei costi nel distacco del personale, in Corr. trib., 2009, 11, 875

MANGUSO, PUGLIESE, Il riconoscimento ai fini Irap di alcuni oneri del personale con contratto a tempo indeterminato, in il fisco, 2015, 32-33, 1-3155

MARIANETTI, TARENZI, La ripartizione del costo del lavoratore nel distacco del personale, in Corr. trib., 2014, 25, 1973

MARINI, Le Sezioni Unite mettono ordine in tema di disciplina dell'IVA nel distacco del personale, in Rass. trib., 2012, 2, 477

MARINI, Disciplina dell'IVA e distacco del personale: a proposito di una recente sentenza, in Dir. prat. trib., 2011, II, 556

NICOLOSI, Distacco (ordinamento interno), in Dig. IV, disc. priv., sez. comm., agg. ****, Torino, 2008, 137

PUTRIGANO, Il distacco dei lavoratori, in Dir. rel. industr., 2009, 680

RENDA, ALBANESE, L'IVA nel distacco del personale alla prova dell'interpretazione conforme, in GT - Riv. giur. trib., 2020, 6, 488

SANTINI, Distacco [dir. lav.] 1. Diritto interno, in Treccani Diritto on line, 2015

SCHIAVOLIN, L'imposta regionale sulle attività produttive, in Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, 12[^] ed., Milano, 2018, 1161 ss.

SITZIA, Il distacco intra-gruppo: la Cassazione "avvicina" impresa di gruppo e rete d'impresa, in ADL, 2016, 4-5, II, 985

ZIZZO, La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali, in Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, 12[^] ed., Milano, 2018

ZIZZO, Disposizioni generali, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, 12[^] ed., Milano, 2018