

2012



Editore:

www.commercialistatelematico.com

Autore: Enrico Larocca

IL DISTACCO DEL PERSONALE: ASPETTI OPERATIVI E CONTABILI

Il distacco del personale è secondo la sentenza della Corte di Cassazione SS.UU. n. 23021 del 07/11/2011, fuori dal campo di applicazione dell'IVA soltanto quando il rimborso operato dal distaccatario corrisponde esattamente all'importo degli oneri retributivi e previdenziali dovuti per il personale dipendente distaccato. Al contrario, nel caso in cui, il rimborso operato dal distaccatario è minore o maggiore degli oneri da rimborsare per retribuzioni e contributi, lo stesso è da considerarsi prestazione di servizi e assoggettato ad IVA.

ASPETTI GENERALI

Il distacco del personale è secondo la sentenza della Corte di Cassazione SS.UU. n. 23021 del 07/11/2011, fuori dal campo di applicazione dell'IVA, soltanto quando il rimborso operato dal distaccatario corrisponde esattamente all'importo degli oneri retributivi e previdenziali dovuti per il personale dipendente distaccato. Al contrario, nel caso in cui, il rimborso operato dal distaccatario, è minore o maggiore degli oneri da rimborsare per retribuzioni e contributi, lo stesso è da considerarsi prestazione di servizi e assoggettato ad IVA.

Il personale distaccato è sempre personale giuridicamente assunto e retribuito dall'impresa distaccante, che li destina a prestare attività a favore di un'altra impresa che:

- può far parte dello stesso gruppo di imprese;
- può non avere alcun collegamento con l'impresa che distacca il personale.

L'impresa che distacca il proprio personale resta responsabile del trattamento economico e normativo del personale distaccato e ove vi fosse una modifica delle mansioni necessita del consenso del lavoratore interessato. Se il distacco in altra sede, comporta una percorrenza superiore a 50 Km. dalla sede dell'impresa distaccante, l'operazione deve essere motivata da ragioni di carattere tecnico, organizzativo, produttivo o sostitutivo (D.Lgs. n. 276/2003).

ATTENZIONE

solo in caso di corrispondenza tra l'ammontare del costo del lavoro del personale distaccato e importo rimborsato dal distaccatario l'operazione è irrilevante da un punto di vista I.V.A.

La sentenza citata, con un cambiamento di indirizzo rispetto alla sentenza n. 1788 del 06/03/1996, ha stabilito che l'irrilevanza dell'operazione di distacco del personale ai fini IVA, esiste solo nel caso di perfetta corrispondenza tra l'importo dovuto dall'impresa distaccante per retribuzioni e contributi e l'importo rimborsato allo stesso titolo dal distaccatario al distaccante. Con l'indirizzo precedente, solo

l'importo eccedente gli oneri retributivi e previdenziali era da considerarsi "prestazione di servizio" e come tale assoggettato ad IVA.

Esempio secondo il vecchio indirizzo giurisprudenziale

- Ad esempio, se gli oneri del personale distaccato fossero stati di 2.000 Euro e il rimborso operato dal distaccatario fosse stato di 2.400 Euro, la somma rimborsata andava distinta in due quote:
 - fino a concorrenza di 2.000 (fuori campo IVA)
 - per l'eccedenza di 400 (assoggettata ad IVA)

Il regime IVA delle operazioni di distacco del personale dipendente, è contenuto nell'art. 8, co. 35 della L. 11/03/1988 n. 67, che in rapporto alle operazioni in discorso afferma: **non sono da intendere rilevanti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto i distacchi di personale a fronte dei quali è rimborsato solo il relativo costo.**

L'Amministrazione Finanziaria, con RR.MM. 05/06/1995 n. 152/E, 02/08/2002, n. 262/E e 05/11/2002, n. 346/E, aveva interpretato il caso del distacco di personale, come operazione fuori campo IVA quando:

si tratta di un vero e proprio distacco:

- ossia di un accordo in forza del quale un soggetto al fine di soddisfare specifici interessi, mette a disposizione di un terzo personale dipendente da lui assunto.

l'ammontare del rimborso

- era esattamente pari alla somma del costo del personale dipendente distaccato.

LA GIURISPRUDENZA DELLA CASSAZIONE (PRECEDENTE ORIENTAMENTO)

La Corte di Cassazione, si era recentemente occupata del tema del distacco del personale, con le sentenze dalla n. 19129 alla n. 19132 del 07/09/2010, stabilendo questi principi:

1. nel caso in cui il distaccatario rimborsi all'impresa distaccante, una somma inferiore o uguale al costo per retribuzioni ed oneri previdenziali dovute in relazione al personale distaccato, l'operazione è fuori campo IVA;
2. nel caso in cui il distaccatario rimborsi all'impresa distaccante, una somma superiore al costo per retribuzioni ed oneri previdenziali, dovute in relazione al personale distaccato, l'operazione è fuori campo IVA fino a concorrenza del rimborso del costo per retribuzioni e contributi; mentre per la parte eccedente è operazione da assoggettare ad IVA come prestazione di servizio.

CASO	IMPORTO RIMBORSATO	TRATTAMENTO IVA
IMPORTO DOVUTO PER RETRIBUZIONI E CONTRIBUTI AL PERSONALE DISTACCATO 2.000 EURO	IL DISTACCATARIO RIMBORSA 2.000 EURO	FUORI CAMPO IVA
IMPORTO DOVUTO PER RETRIBUZIONI E CONTRIBUTI AL PERSONALE DISTACCATO 2.000 EURO	IL DISTACCATARIO RIMBORSA 1.900 EURO	FUORI CAMPO IVA
IMPORTO DOVUTO PER RETRIBUZIONI E CONTRIBUTI AL PERSONALE DISTACCATO 2.000 EURO	IL DISTACCATARIO RIMBORSA 2.500 EURO	FUORI CAMPO IVA FINO A CONCORRENZA DI 2.000 Euro e 500 Euro ASSOGGETTATE AD IVA ALIQUOTA ORDINARIA

LA GIURISPRUDENZA DELLA CASSAZIONE (NUOVO ORIENTAMENTO)

Con la sentenza a SS. UU. n. 23021 del 07/11/2011, la Suprema Corte ha stabilito, innovando rispetto al precedente orientamento, **che l'operazione di distacco del personale è fuori campo IVA, solo se l'importo rimborsato dall'impresa distaccataria all'impresa distaccante, è esattamente uguale al costo per retribuzioni e contributi dovuti in relazione al personale dipendente distaccato.** Quindi l'interpretazione fornita dell'art. 8 della L. 67/1988, è nel senso che occorre perfetta corrispondenza, tra quanto dovuto dal distaccante per retribuzioni e contributi in relazione al personale distaccato e quanto rimborsato dall'impresa distaccataria. In assenza di perfetta

corrispondenza, l'operazione deve essere intesa in ogni caso come prestazione di servizio e come tale assoggettata ad IVA.

ASPETTI CONTABILI

Le scritture a P.D. relative al personale distaccato, dovranno tener conto dell'ammontare del rimborso operato dall'impresa distaccataria che potrà essere:

- A. **uguale** all'importo delle retribuzioni e degli oneri previdenziali;
- B. **inferiore** all'importo delle retribuzioni e degli oneri previdenziali;
- C. **superiore** all'importo delle retribuzioni e degli oneri previdenziali.

SCRITTURE CONTABILI DEL DISTACCANTE

CASO A) importo del rimborso uguale al costo del lavoro del personale distaccato

- Si supponga che la Beta S.p.A. di Bari, abbia distaccato in data 01/05/2011 alla Gamma S.r.l. di Matera, personale con costo per retribuzioni di 15.000 Euro e per contributi di 4.000 Euro, relativo al mese di gennaio 2011. Il rimborso avviene per banca ed è di pari importo

Nella contabilità generale dell'impresa distaccante comporre la seguente scrittura:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Crediti verso Gamma Srl distaccataria	A - C II 5)	19.000,00	
Rimborso spese del personale (*)	CE - B 9 a)		15.000,00
Rimborso spese del personale (*)	CE - B 9 b)		4.000,00
Per rilevazione del credito verso impresa distaccataria			

(*) E' sconsigliabile utilizzare in contabilità generale, i sottoconti relativi al costo del personale quali: salari e stipendi, oneri sociali, tfr, ecc., con una tecnica "a saldi chiusi" che apparirebbe poco trasparente sul piano formale, conducendo all'eliminazione del costo del lavoro del personale distaccato, dalla contabilità dell'impresa distaccante. Pur tuttavia, la corretta riclassificazione del rimborso nel bilancio a struttura CEE, non può che condurre ad un' allocazione del predetto rimborso nei sottoconti che vengono rettificati per effetto del rimborso, in una visione sostanziale dell'utilizzo della risorsa lavoro oggetto di distacco. In questa visione, ben può accadere che il costo del personale

“in prestito” possa essere direttamente rettificato in contabilità generale, con l’utilizzo degli stessi sottoconti utilizzati per il caricamento da nota contabile del personale, sebbene con segno opposto all’operazione di caricamento. D’altronde anche nella visione della contabilità analitico-gestionale, il personale distaccato è una risorsa “esterna” ai processi produttivi dell’impresa distaccante, il cui costo va espunto dalla contabilità e dal bilancio, in ossequio al principio della prevalenza della sostanza sulla forma (*substance over the form*).

CASO B) importo del rimborso inferiore al costo del lavoro del personale distaccato

- Si supponga che la Beta S.p.A. di Bari, abbia distaccato in data 01/05/2011 alla Gamma S.r.l. di Matera, personale con costo per retribuzioni di 15.000 Euro e per contributi di 4.000 Euro, relativo al mese di gennaio 2011. Il rimborso avviene per banca ed è di 18.000 iva, compresa Euro.

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Crediti verso clienti	A - C II 1)	18.000,00	
Ricavi per prestazioni di servizi	CE - A 1)		14.876,03
IVA ns/ debito	P - D 12)		3.123,97
Per rilevazione del credito verso impresa distaccataria			

In questo caso, secondo l’indirizzo ultimo della S.C., l’operazione si atteggia come “prestazione di servizi” e quindi assoggetta ad IVA.

CASO B) importo del rimborso superiore al costo del lavoro del personale distaccato

- Si supponga che la Beta S.p.A. di Bari, abbia distaccato in data 01/05/2011 alla Gamma S.r.l. di Matera, personale con costo per retribuzioni di 15.000 Euro e per contributi di 4.000 Euro, relativo al mese di gennaio 2011. Il rimborso avviene per banca ed è di 24.200 iva, compresa Euro.

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Crediti verso clienti	A - C II 1)	24.200,00	
Ricavi per prestazioni di servizi	CE - A 1)		20.000,00
IVA ns/ debito	P - D 12)		4.200,00
Per rilevazione del credito verso impresa distaccataria			

Anche in questo caso, secondo l'indirizzo ultimo della S.C., l'operazione è qualificata "prestazione di servizi" e quindi assoggetta ad IVA.

SCRITTURE CONTABILI DEL DISTACCATARIO

Nel caso A) visto per la distaccante, nella contabilità generale della distaccataria, si procederà alla seguente rilevazione:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Salari e stipendi	CE - B 9 a)	15.000,00	
Oneri sociali	CE - B 9 b)	4.000,00	
Debiti verso Beta Srl distaccante	P - D 14)		19.000,00
Per rilevazione del debito verso impresa distaccante			

Nei caso B e C) della distaccante, nella contabilità generale della distaccataria occorrerà rilevare un costo per servizi del personale in prestito, da allocare sempre nella voce B 9) del C.E. e da assoggettare ad IVA con aliquota ordinaria.

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Costi per servizi del personale distaccato	CE - B 9 a)	19.000,00	
IVA ns/credito	A - C II 4 bis)	3.990,00	
Debiti v/Impresa distaccante	P - D 14)		22.990,00
Per rilevazione del debito verso impresa distaccante			

Anche in questo caso, è opportuno osservare, che l'allocazione del costo del rimborso del costo del personale acquisito per mezzo del distacco da altra impresa, deve rispettare la finalità del rimborso operato a favore della distaccante. Un'errata interpretazione della sostanza dell'operazione, può portare ad allocazioni bilancistiche che assicurino deduzioni IRAP che appaiono dubbie, se si considera che il costo pur denominato: "Costi per servizi del personale distaccato", è da un punto di vista funzionale, costo del personale e in quanto tale risulterebbe non deducibile ai fini IRAP.

Matera, 04/01/2012

Enrico Larocca

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2012 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

