

Prestiti di personale, ed esclusione da IVA dei riaddebiti al costo (anche attraverso società «in house»)

di **Simone Covino, Raffaello Lupi, Alessia Vignoli**

Spesso, per rimediare alle note rigidità amministrative della Pubblica amministrazione, i suoi deficit di personale sono fronteggiati interponendo soggetti diversi, a forma giuridica privata, anche se collegati o posseduti dallo stesso ente pubblico. L'interposizione di una figura giuridica costituita in forma di società di capitali rischia di inquinare però la sostanza economica della vicenda, trasformando il «riaddebito dei costi di personale» in un corrispettivo, e quindi modificando il regime IVA rispetto a quello spettante, a parità di sostanza economica, se l'interposto avesse un'altra forma giuridica (ad esempio, se fosse una fondazione o un consorzio). Fortunatamente è possibile arrivare ad una soluzione diversa sul piano dei principi del tributo, agendo sul concetto di corrispettivo, anche grazie ad alcune disposizioni in materia di prestiti di personale, non tanto agevolative, quanto ricognitive di caratteristiche teoriche del tributo sui consumi, relativamente allo svolgimento di «prestazioni per conto».

■ L'intermediazione di personale nei confronti della Pubblica amministrazione: il caso delle società «in house»

Simone Covino

L'esternalizzazione del personale nella Pubblica amministrazione

È notorio che la Pubblica amministrazione, nello svolgimento dei propri compiti istituzionali, risente di notevoli rigidità nella gestione del personale, dall'assunzione, con relativi limiti di bilancio, alla regolamentazione burocratico-sindacale, ai «mansionari», alle «piante organiche», alle conflittualità interne coi dipendenti, alla ritrosia verso assunzioni di responsabilità ed alle innumerevoli rigidità legalistiche indicate in altra sede (1). La reazione più frequente è la privatizzazione o comunque la aziendalizzazione di servizi - a contenuto materiale - in precedenza direttamente svolti dall'ente pubblico, in materia di comunicazioni, ambiente, infrastrutture, sanità, ecc. (2).

Il raggiungimento di questo obiettivo richiede

l'esistenza di un «diverso» datore di lavoro, che potrebbe avere varie forme giuridiche. Anche se per alcune attività (ad es. sanitarie) si creano fondazioni o consorzi, la forma societaria è quella che garantisce nettamente maggiore snellezza ed immediatezza decisionale: da qui la tendenza normativa a riconoscere le società a

Simone Covino - Dottore di ricerca in Diritto tributario presso l'Università di Roma «Tor Vergata» e Avvocato in Roma. Fondazione Studi Tributarî

Note:

(1) Si veda, per i riflessi anche sulla gestione del personale della mancanza di un vertice aziendale (che in ultima analisi fa «corto circuito» con la pubblica opinione), R. Lupi, *Compendio di scienza delle finanze*, Dike, 2013, par. 3.8.

(2) È un tema di cui, su questa Rivista, scriveva già A. Bientinesi, «Progressiva esternalizzazione di funzioni statali e necessità di interpretazioni estensive della cd. fatturazione in sospeso ex art. 6 Decreto IVA», in *Dialoghi dir. trib.* n. 1/2004, pagg. 129-133.

capitale interamente pubblico (ccdd. società *in house*), recepita nel Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali («TUEL») - D.Lgs. n. 267/2000.

Generalmente, la Pubblica amministrazione di riferimento assicura poi il pareggio di bilancio della società *in house* con un affidamento diretto mediante decreto, con rendicontazione analitica delle spese per il personale inserito nella Pubblica amministrazione di riferimento (remunerazione a piè di lista). Del resto «l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitano sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi» (3), controllo che appunto si basa sulla verifica, secondo parametri di efficienza, dei costi rimborsati alla società *in house*. Economicamente, le società in discorso, per il rapporto in esame, si distinguono dalle aziende di produzione (imprese), le quali invece svolgono un'attività di produzione per il soddisfacimento dei bisogni del mercato, e sono caratterizzate dall'attività di scambio esercitata secondo criteri di corresponsività e con una offerta economica «sul servizio», non sul costo (cd. «costo standard») dei relativi fattori di produzione.

Il vantaggio, per l'istituzione pubblica, sta nella possibilità di usufruire dell'agilità decisionale e contrattuale propria del soggetto privato *in house*, il quale è la vera controparte «normativa» del personale fornito alla Pubblica amministrazione. C'è una differenza rispetto al, pur simile, affidamento di servizi all'esterno, come alle «cooperative sociali», cui i Comuni affidano funzioni sostanziali sempre crescenti, in materia ambientale, assistenziale e di viabilità, basandosi però su una «remunerazione virtuale oraria» dell'impegno necessario, che include una quota dei costi generali della cooperativa, fuori dalla logica di «mandato all'acquisto», che rilevavamo nell'*abstract*.

Dopo la privatizzazione del servizio, la «privatizzazione» del personale necessario alla funzione

La gestione in *outsourcing* può però andare oltre il servizio a contenuto materiale, come quelli già indicati in materia urbanistica, ambientale, educativa o sanitaria; l'esternalizzazione può cioè riguardare una quota del personale incardi-

nato nell'ente pubblico, che lavora presso l'ente pur essendo remunerato da una società esterna. L'organizzazione del lavoro per conto della Pubblica amministrazione configura quindi una fattispecie riconducibile al prestito del personale (simile per certi versi alle modalità di funzionamento delle agenzie di lavoro interinale) (4), visto che la Pubblica amministrazione interessata ha necessità di un determinato fattore produttivo o di una risorsa umana e la società *in house* si limita a individuarlo, reperirlo e metterglielo a disposizione, accollandosene i compensi, salvo rimborso a piè di lista.

La differenza rispetto ai servizi esternalizzati indicati sopra è che le direttive per le mansioni del personale provengono direttamente dall'ente pubblico presso cui tale personale viene incardinato. La società *in house* non offre una prestazione di servizi tramite una sua autonoma organizzazione aziendale: reperisce invece fattori produttivi sul mercato e poi li mette a disposizione della Pubblica amministrazione, che decide come utilizzarli, con flessibilità, in varie posizioni adeguate al livello di preparazione e di capacità dei lavoratori, le quali sono però facilmente intercambiabili.

A fronte di queste prestazioni di lavoro, incardinate funzionalmente nella struttura dell'ente utilizzatore, ma remunerate dalla società *in house*, quest'ultima riceve, in modo distinto dal resto di eventuali rimborsi, la provvista necessaria a pagare gli stipendi. Di cui occorre chiedersi quale sia il trattamento tributario, in relazione al concetto di corresponsivo, rilevante ai fini IVA. Visto infatti che l'utilizzatore finale è in genere un ente pubblico, privo di soggettività passiva IVA, l'applicazione del tributo sulla provvista necessaria a tali pagamenti finirebbe per rappresentare un «costo aggiuntivo» di questa modalità di gestione del personale. Con un impatto distortivo rispetto ad un eventuale rapporto «non intermediato» coi dipendenti in esame.

Note:

(3) Cfr. l'art. 103 del TUEL. In esso è chiarito che le società *in house* debbono «realizzare la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano».

(4) Dove però il dipendente è assunto da chi richiedeva le risorse umane, mentre qui resta a carico della società *in house*.

Prestiti di personale e mancanza di corrispettività

Stiamo qui evidentemente trattando una tipologia abbastanza peculiare di società *in house*, che come visto non vengono incaricate di attività materiali a contenuto economico e rilevanza esterna (che il Ministero potrebbe al limite reperire sul mercato); sono piuttosto soggetti costituiti per svolgere il lavoro burocratico d'ufficio, di supporto materiale o intellettuale all'attività politico-amministrativa dell'ente, che questo strutturalmente non potrebbe in quanto autorità pubblica esternalizzare (si pensi all'evasione della corrispondenza, alla predisposizione di studi, ai contatti tra istituzioni, ecc.).

Il servizio svolto da questi soggetti è pertanto riconducibile al concetto di prestito di personale, dove la società amministra in *outsourcing* una parte delle funzioni istituzionali della Pubblica amministrazione, la quale per parte sua gli fornisce la provvista necessaria, con modalità prive di qualsiasi somiglianza con meccanismi di mercato ed altre esternalizzazioni «competitive». Il costo del personale viene sostenuto per conto (anche se non in nome, come sottolineeremo più avanti) della Pubblica amministrazione, che ha richiesto alla società di procurarle un fattore produttivo da inserire funzionalmente nella propria organizzazione (pur non confondendosi con questa, per le note esigenze di flessibilità).

La questione della natura corrispettiva o meno delle erogazioni in discorso, indicata al termine del paragrafo precedente, rientra in una riflessione generale sulla corrispettività ai fini IVA. Mi riferisco a tutte quelle ipotesi di costi sostenuti dal cliente per il tramite del fornitore, sulle quali *ex lege* (art. 15 del D.P.R. n. 633/1972) non si applica l'IVA in quanto non rientrano nel corrispettivo (5): esempi evidenti sono quelli in cui il difensore versa il contributo unificato in nome e per conto del cliente (in tal caso la documentazione è insita nella natura stessa della prestazione, ed il bollo adesivo o il modello F23 vengono depositati insieme al ricorso), ovvero quando l'imprenditore edile acquista materiali per poi installarli presso il cliente.

In questo secondo caso, la relativa fattura di acquisto sarà normalmente intestata a colui che vuole rinnovare l'immobile, non alla ditta; in

luogo dell'art. 15, la neutralità potrebbe anche essere raggiunta col meccanismo del doppio passaggio, che nell'IVA va a saldi aperti. Ad esempio, conferendo un mandato all'acquisto di una certa merce o servizio: per mantenere la neutralità IVA del doppio passaggio, il mandatarario dovrebbe addebitare al mandante la medesima aliquota prevista per detto bene o servizio (eventualmente anche più bassa di quella prevista per le prestazioni ordinariamente rese dal mandatarario). Le regole IVA prevedono la possibilità di mantenere il regime tipico «neutralizzando» il diaframma del mandatarario senza rappresentanza; ad esempio un'operazione al 4% (ad es. servizi di vigilanza) può venire anche attraverso un soggetto diverso, il quale procuri questo servizio. Questa trasparenza funziona meno quando c'è di mezzo la posizione IVA del primo fornitore, che potrebbe essere un privato; se un soggetto IVA mette a disposizione una porzione di immobile, interponendosi rispetto al privato titolare dell'immobile, le regole del mandato senza rappresentanza non evitano l'applicazione del tributo.

In altri termini, le regole del doppio passaggio raggiungono la neutralità sul piano dell'oggettivo trattamento IVA, ma non sotto quello del regime di esclusione da IVA per mancanza di soggettività IVA di chi fornisce la prestazione all'interposto. Si dovrebbe quindi utilizzare, in questi casi, l'art. 15, per le operazioni «in nome e per conto», ma l'intestazione dei cedolini paga al soggetto interposto impedisce questo inquadramento. Col dipendente, infatti, come accennato, l'interposto agisce infatti in nome proprio, anche se per conto dell'utilizzatore effettivo (i cedolini paga sono insomma intestati alla società *in house* fornitrice di manodopera, non alla Pubblica amministrazione che ne usufruisce). Anche se il meccanismo del «doppio passaggio» per i servizi non si innesca, la logica è tuttavia molto simile: il fornitore sostiene un costo vivo per conto del cliente e glielo riaddebita senza

Nota:

(5) Così l'art. 15: «Non concorrono a formare la base imponibile [...] le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate».

mark up, neppure a copertura dei costi generali (come l'utenza telefonica per effettuare l'ordine di un bene da installare presso il cliente, ovvero il furgone per trasportarlo). Come accennato, la Pubblica amministrazione mandante non chiede alla società *in house* di usufruire dell'organizzazione di questa per ottenere una certa prestazione, bensì le chiede di reperire una risorsa umana e di pagarla per far parte dell'organizzazione del mandante. Pertanto, anche se il pagamento transita attraverso la società *in house* è improprio parlare di corrispettivo poiché non c'è, a rigore, un servizio svolto dall'organizzazione della società: tutt'al più c'è un rapporto di lavoro dipendente «filtrato» dalla società *in house*, dove l'interposto paga il personale ed il mandante paga l'interposto.

Una conferma esplicita di questi ragionamenti, oltre che dai principi generali suddetti, e dalle riflessioni sul concetto di «corrispettivo» in materia di IVA (6), discende dalle norme specifiche sul prestito di personale (7), che escludono da IVA gli importi percepiti dalle imprese che prestano o distaccano il proprio personale dipendente nei confronti di altre imprese, facenti o no parte di gruppi. Non vi è, in questo assetto normativo, alcun profilo di agevolazione: semplicemente, come si è già visto, si rimedia ad una inevitabile sfasatura rispetto al meccanismo *ex art. 15*, atteso che i cedolini paga sono intestati al soggetto che ha prestato il personale e non a quello che ne usufruisce.

A riguardo, il principio è che se il riaddebito è esattamente pari al costo (comprendente retribuzioni, oneri previdenziali, ecc.) sopportato dal distaccante, il rimborso non rileva ai fini IVA, mentre solo se non coincide col costo, il rimborso rileva ai fini IVA e deve essere, per l'intero, assoggettato all'imposta quale corrispettivo di una prestazione di servizi.

La norma in questione, come si vede, è sintomatica di una esclusione dall'idea di corrispettivo della messa a disposizione di un fattore produttivo da parte di una società filtro, che quindi non offre una prestazione materiale né mette a disposizione della Pubblica amministrazione la propria organizzazione. Ovviamente, va evitato che il corrispettivo sia dissimulato, invocando questa norma se da una prestazione più complessa

si tenta di scorporare artatamente il personale per farlo figurare come «in prestito». Tuttavia, al di fuori di questo caso patologico, il concetto di prestito di personale ha una certa capacità espansiva, prestandosi a risolvere quelle situazioni in cui ci sono ostacoli formali insuperabili rispetto all'applicabilità dell'art. 15 e l'intermediazione dei servizi è impossibile per la natura di operazione non IVA del fornitore di lavoro dipendente.

Nel caso specifico delle società *in house* la stessa Amministrazione finanziaria (8), intuendo la distinzione (che approfondiremo ulteriormente qui sotto) tra società *in house* che offrono servizi materiali eventualmente affidabili anche a privati e quelle che danno un mero supporto a livello di personale burocratico, ravvisa in questo secondo caso una gestione di fondi senza corrispettività. La risoluzione 8 marzo 2007, n. 37/E (9) conferma poi che l'assoggettabilità ad IVA delle somme erogate dalla Pubblica amministrazione e percepite dalle società *in house* è limitata al caso in cui «tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il corrispettivo ricevuto dalla società costituisce il compenso per il servizio effettuato».

L'accento viene cioè posto sul fatto che, se alla società è affidata l'esecuzione di funzioni materiali con valenza economica (cioè astrattamente eseguibili anche da privati) come la riparazione delle strade o l'assistenza agli anziani, l'erogazione è di norma basata su una standardizzazione dei costi connessi alla prestazione, da cui si ricava un corrispettivo per la prestazione stessa. In tale fattispecie, può ben darsi che la società (*in house* o perché no privata) incameri un profitto, se riesce a tenere i costi al di sotto dello standard individuato dalla Pubblica amministrazione il fornitore può cioè ricavarci un margine,

Note:

(6) Si veda l'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972, commentato *supra*.

(7) V. l'art. 8, comma 35, della legge n. 67/1988: «non sono da intendere rilevanti agli effetti dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato il rimborso del relativo costo». Cfr., da ultimo, Cass., SS.UU., 7 novembre 2011, n. 23021, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(8) Cfr. risoluzioni dell'Agenzia delle entrate 11 giugno 2002, n. 183/E e 23 giugno 2003, n. 135/E, entrambe in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(9) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

poiché la sua efficienza è tale da abbattere i costi al di sotto di quelli presunti dall'ente pubblico committente. Un rimborso parametrato al numero di randagi sfamati o di bottiglie riciclate presenta forse alcune caratteristiche che lo avvicinano «al prezzo»: nell'erogazione rientrano infatti tutti i costi vivi sostenuti per alimentare l'organizzazione di fattori produttivi necessaria allo svolgimento della specifica prestazione - dal bitume, agli attrezzi, al furgone che svuota i contenitori di bottiglie, ecc. L'erogazione corrisponde insomma ad una prestazione determinata, in vista della quale è stata allestita un'organizzazione di mezzi a forma societaria.

Si intravede in questo quadro la possibilità di un profitto, di uno «sfruttamento economico» di questa «esternalizzazione» e quindi della possibilità di una «gara», di un mercato, di una competizione. Detto ipotetico sistema di tariffazione oraria potrebbe insomma teoricamente dare un margine di utile, ovvero di perdita laddove la fase di esecuzione dei servizi originariamente imputabili all'ente pubblico sia particolarmente laboriosa od inefficiente, con una sorta di rischio di impresa in capo al prestatore del servizio. Ma per quanto concerne le società *in house* che prestano personale, è sostenibile che il mero rimborso dei costi rendicontati non vada assoggettato ad IVA, per le considerazioni già esposte sul concetto di corrispettività e per i profili di sostanziale immedesimazione tra Pubblica amministrazione e società *in house*, di cui diremo al prossimo paragrafo.

Il peso della «immedesimazione» tra P.A. e società «in house»

I principi di esclusione da IVA per carenza di elemento oggettivo e per il fatto che si tratta di mero prestito di personale che risponderà poi alle indicazioni del mandante sono corroborati dal fatto che sono erogati ad un ente soggetto a controllo pubblico, i cui atti sono direttamente imputati in capo alla Pubblica amministrazione di riferimento senza soluzione di continuità tra questa e la società *in house* che presta il personale. Abbiamo già detto che l'ente pubblico indossa una veste giuridica privatistica per utilizzare personale a condizioni più flessibili rispetto al pubblico impiego, non di rado con *performance* ad-

dirittura migliori. Si configura apparentemente una sorta di supplenza rispetto alla Pubblica amministrazione, una integrazione delle insufficienze dell'apparato, una privatizzazione organizzativa di una funzione che all'esterno resta pubblica. In effetti, si tratta però pur sempre dello Stato, che per le dette ragioni di bilancio, di aumento dell'efficienza e di flessibilità nei rapporti col personale, crea come si è detto in esordio un *alter ego* privatistico. Economicamente inquadrabile come una azienda di erogazione finanziata dallo Stato, che ha come scopo il diretto soddisfacimento dei bisogni del socio pubblico.

In tali casi, si può quindi parlare di vera e propria immedesimazione tra lavoratori stipendiati dalla società *in house* ed ente pubblico che di questa si serve, attraverso un trasferimento di risorse finanziarie che come detto consente solo il pagamento delle spese vive rendicontate. Gli atti di questi collaboratori saranno infatti riconducibili alla volontà dei dirigenti della Pubblica amministrazione, che ne disporrà come se fossero nell'organico dell'Ente - anzi, con margini di libertà ancora più ampi, poiché i rapporti non sono regolati come nel pubblico impiego. Un po' come avviene tra Agenzia delle entrate (10) e Ministero delle Finanze, la società *in house* rappresenta insomma una sorta di «articolazione privatistica di una istituzione pubblica» ed anche per questa ragione ulteriore mancano i presupposti per l'applicazione dell'IVA. Come conferma la proprietà statale, dove lo Stato controlla in tutto e per tutto lo svolgimento delle attività istituzionali, verso un'altra articolazione ministeriale.

In definitiva, al di fuori dell'ipotesi della natura corrispettiva delle erogazioni in discorso, è sostenibile che esse non comportino applicazione di IVA, sia per mancanza di elemento oggettivo (essendo tali somme riconosciute a copertura delle spese rendicontate, senza corrispettività, risolvendosi tra l'altro in un mero prestito di personale legislativamente escluso da IVA) che per carenza dell'elemento soggettivo (ossia per la natura del percettore di *longa manus* dell'Amministrazione erogatrice).

Nota:

(10) Che però è pubblica anche quanto alla forma giuridica.

■ Prestiti di personale tra doppio passaggio e anticipazioni in nome e per conto

Raffaello Lupi

L'intermediazione IVA in generale, tra autonomia e accessorietà

Pur traendo spunto dalle società *in house*, destinate a «coprire» le esigenze di personale delle pubbliche amministrazioni (11), l'articolo che precede pone problemi concettuali generali (12) sul confine tra «corrispettivo IVA» ed intermediazione nell'acquisizione di una prestazione da altri soggetti. È un aspetto importante di una serie di logiche strutturali dell'IVA, latenti dietro alcune disposizioni specifiche, apparentemente secondarie, come l'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972 sulle «anticipazioni in nome e per conto» e il «doppio passaggio» delle acquisizioni di beni e servizi per il tramite di mandatari senza rappresentanza (13).

Nelle prestazioni intercorse tra «operatori economici», la detrazione IVA da parte del cliente comunque rende la questione sostanzialmente irrilevante, salve le contestazioni, prive di qualsiasi senso logico-economico, che spezzano la neutralità dell'IVA quali quelle cui farà riferimento Vignoli nel contributo successivo (14). Quando però il cliente è un consumatore finale, oppure sconta limiti alla detrazione dell'IVA, il diverso inquadramento di queste «operazioni plurilaterali» fa la differenza, perché il «doppio passaggio», attraverso l'intermediario, può portare a un carico impositivo diverso, rispetto a due passaggi diretti (15) verso il cliente finale; l'aliquota del primo fornitore della catena, da cui proviene la prestazione nella sua oggettività, può essere infatti diversa da quella dell'intermediario; si pensi al caso in cui un bene o un servizio sconti una aliquota ridotta, se acquisito come tale, ma divenga un elemento di una prestazione complessa, soggetta ad aliquota ordinaria, se si confonde con altre prestazioni.

Doppio passaggio e neutralità per i requisiti oggettivi IVA

Le regole del «doppio passaggio» IVA consentono di mantenere l'identità oggettiva del trattamento della prestazione, anche ai fini dell'ali-

quota o di eventuali esenzioni, anche nel caso di loro acquisizione attraverso un intermediario. Il doppio passaggio non aumenta il carico impositivo complessivo, in quanto si presuppone che l'intermediario detragga l'IVA addebitatagli dal primo fornitore, a sua volta richiedendo al cliente anche l'IVA sulla sua intermediazione, che diventa - a questo punto - «prezzo del bene o del servizio». L'obiettivo è evitare che la presenza dell'intermediario snaturi il regime IVA dell'acquisto diretto; e viene raggiunto dalle suddette disposizioni sul «doppio passaggio» prevedendo che l'intermediario applichi la stessa aliquota IVA della prestazione principale, o anche lo stesso regime IVA, eventualmente di esenzione. Questa regola del «doppio passaggio neutrale» opera anche se il fornitore non era assolutamen-

Note:

(11) Dove l'applicazione dell'IVA finisce per essere un boomerang rispetto al pubblico interesse, specialmente quando il finanziamento proviene da fondi comunitari, che in questo modo, dopo essere arrivati in Italia per la Pubblica amministrazione italiana, tornano nel calderone delle entrate pubbliche (e fin qui sarebbe il meno) ma in parte vengono poi restituiti all'Unione europea sotto forma di sua compartecipazione al gettito IVA.

(12) Verrebbe da dire «teorici», secondo la vocazione di *Dialoghi*, se quest'espressione non fosse stata screditata da una degenerazione sconclusionata della teoria, fatta di complicazioni di materiali normativi, apparentemente in tema, ma prive di filo conduttore (per capire a cosa mi riferisco vedi R. Lupi, «Parlare senza dire nulla: il contagio sugli Uffici tributari», in *Dialoghi Tributari* n. 4/2012, pag. 371).

(13) Art. 2, comma 1, n. 3, e art. 3 comma 3, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972. La norma sulle cessioni di beni riguarda i commissionari, mentre quella sulle prestazioni di servizi riguarda quelli resi o ricevuti attraverso mandatari senza rappresentanza.

(14) Sono le già indicate «cortine fumogene» apparentemente in tema, senza altro senso se non quello, comprensibilissimo e legittimo nel nostro contesto di paralisi mentale, di «fare risultato di servizio», stringersi nelle spalle e dire «la legge mica l'ho scritta io». È chiaro che in un Paese normale, il cliente non detrae, ma il fornitore recupera, e lo Stato non sanziona. In Italia, invece, anche le contestazioni sulla detrazione di IVA non dovuta fanno parte dell'«inferno della ricchezza registrata», innescata da una montagna di ricchezza non registrata, in gran parte dovuta a un deficit culturale di cui abbiamo parlato altre volte, sia su *Dialoghi*, sia sui volumi, sia sui siti internet.

(15) Ciascuno dei quali mantiene il trattamento suo proprio, come vedremo.

te in grado di produrre quel bene o quel servizio, ma li ha procurati al consumatore finale «attraverso» un fornitore materiale ulteriore, situato «a monte» della catena.

Doppio passaggio e «status» soggettivi: mancanza di soggettività IVA del fornitore «materiale»

Però, come rilevava giustamente Covino, questa neutralità del doppio passaggio, questa «trasparenza» dell'intermediario, operano solo per quanto attiene ai regimi oggettivi IVA. L'irrilevanza IVA dell'operazione, per la mancanza di requisiti soggettivi, come la natura di consumatore finale o di lavoratore dipendente del «fornitore materiale remoto», viene infatti travolta dall'interposizione reale di un soggetto IVA, che acquista e rivende per suo conto, rendendo impossibile al tributo quanto altrimenti non lo sarebbe, in assenza del requisito soggettivo. Questo risultato, economicamente distorsivo rispetto all'acquisto diretto, può essere attenuato o evitato in vari modi. Uno di essi è, per le cessioni di beni, il regime dei «beni usati», utilizzato dove esiste una rivendita «in proprio», da parte dell'intermediario, col bene che rientra nel circuito commerciale. Altro sistema è l'anticipazione in nome e per conto regolarmente documentata, di cui all'art. 15, che rappresenta un punto di emergenza di esigenze sistematiche di neutralità economica rispetto al confezionamento giuridico delle operazioni (16). A questo punto l'interposto deve, se ne ricorrono i presupposti (17), ottenere una documentazione IVA direttamente intestata al suo cliente. Il prezzo di questa ulteriore forma di neutralità è però la trasparenza (*disclosure*) nei rapporti tra le parti, dove l'intermediario mette in contatto diretto il fornitore «remoto» ed il cliente. Mettiamo ad esempio un mandato ad acquistare o a vendere, presso uno dei tanti «mercatini» di mobili usati, che si intrattengono anche su internet (ad es. Ebay). Qui il contatto è diretto tra le parti, o comunque il venditore informa l'acquirente di agire come mandatario con rappresentanza di un privato venditore. Che al momento della vendita rilascerà quietanza, senza IVA, per carenza del requisito soggettivo, mentre l'intermediario in parallelo fatturerà le proprie prestazioni con IVA (18).

Non è necessario che poi le parti si incontrino effettivamente, quanto piuttosto che il venditore sia identificato come privato, dall'acquirente, anche in base a una documentazione fornitagli dal venditore, che il compratore possa reperire in caso di necessità (19). L'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972, col suo riferimento al «rimborso delle anticipazioni in nome e per conto della controparte», esprime quindi un principio preesistente, di tipo economico, sulla differenza tra corrispettivo e «rimborso spese» direttamente riferibili alla controparte; perché si abbia questo riferimento non importa la circostanza, incontrollabile, che l'interposto abbia manifestato al fornitore materiale di essere un rappresentante di terzi: è invece decisiva la documentazione intestata «a terzi», requisito impraticabile per il lavoro dipendente, come vedremo subito.

L'impossibilità di utilizzare l'anticipazione in nome e per conto sui «prestiti di personale»

Quanto precede, cioè la trasparenza del rapporto tra il fornitore materiale e l'utilizzatore finale, attraverso l'art. 15, è inconcepibile per definizione nelle interposizioni aventi ad oggetto personale. Queste ultime mirano appunto ad evitare un legame diretto e formale tra utilizzatore e lavoratore dipendente; per questo, il datore di lavoro in senso formale può documentare all'utilizzatore finale il lavoro dipendente solo come spesa propria dell'interposto. Non possiamo approfondire, in quanto estranee alla tassazione, le ragioni per cui l'utilizzatore non vuole vincoli formali con il lavoratore, ma è evidente che qui l'art. 15 è fuori gioco. L'anticipazione può essere infatti solo «per conto» dell'utilizzatore finale, ma non in suo nome.

Note:

(16) O meglio di interdipendenza tra confezionamento giuridico ed effetti economici, tipica di una materia destinata alla determinazione giuridica della ricchezza, come il diritto tributario.

(17) Quando si tratta di anticipazioni d'uso, come spese notarili o marche da bollo, non serve alcuna spendita del nome per far scattare l'art. 15.

(18) Non diversamente, dopotutto, da quanto accade per le società di mediazione immobiliare (volgarmente dette «agenzie immobiliari»).

(19) Ad esempio per il caso di contestazioni sulla qualità della merce venduta.

A differenza di tutte le altre prestazioni, il prestito di personale non può essere veicolato con l'addebito diretto dal fornitore materiale all'utilizzatore finale; altrimenti, ripetiamo, cadrebbe la motivazione stessa dell'interposizione, le sue motivazioni di flessibilità e quant'altro indicato dall'autore che precede. Quella «intestazione dei documenti di spesa» all'utilizzatore finale, che le rende «anticipazioni in nome e per conto della controparte», regolarmente documentabili come tali, qui non può scattare per la *contraddizione che nol consente*. Tutto l'intervento della società di lavoro interinale, dell'interposto, ecc. serve infatti ad eliminare le rigidità di un rapporto lavorativo diretto con l'utilizzatore finale, e presuppone che la spesa faccia giuridicamente carico all'interposto, e solo economicamente all'utilizzatore finale. Quanto precede spiega la valenza teorico-sistemica delle disposizioni, citate da Covino, sul «prestito di personale» al puro costo (20). Questa disposizione non è un incidente di percorso, bensì il punto di emersione di una esigenza di neutralità IVA tra «assunzione diretta» e «assunzione intermediata». Dove il puro costo, incidentalmente, non esclude commissioni *a latere*, come compenso dell'attività di intermediazione svolta. L'importante è non confondere il «ribaltamento del costo» sostenuto per i dipendenti col compenso dell'intermediario. Il costo deve essere documentato, o documentabile (21), in modo da non porre fuori campo IVA, trasformandole in «prestazioni di lavoro», forniture di diverso tipo, il cui compenso è veicolato in termini di «costo orario», che però comprende quote di costi generali, e persino di profitto, dell'impresa fornitrice. Già Marx ci ricordava che «valore uguale lavoro» e anche l'esperienza comune è piena di utilizzazioni delle «ore lavoro» per la quantificazione dei corrispettivi. Le società di revisione, gli studi legali, i riparatori di apparecchiature elettriche, le società di ristrutturazione edilizia o di logistica utilizzano correntemente anche le «ore uomo» per giustificare i corrispettivi ai loro clienti. Ma questi soggetti non stanno certo facendo «prestiti di personale», bensì prestazioni di facchinaggio, trasloco, riparazione, logistica, revisione contabile, lavori edili e via enumerando. Eppure abbiamo assistito a processi verbali (22) in cui, sul-

la base della quantità di lavoro esistente in queste prestazioni, le medesime sono state riqualificate in «prestiti di personale», negando all'attornito committente la detrazione di un'IVA regolarmente versata dal fornitore. Sono quasi dieci anni che parlo dell'assurda vertigine di queste contestazioni (23), che sono un riflesso, sulle istituzioni, di una decerebralizzazione del diritto tributario che viene da lontano, e cioè dall'accademia. Su *Dialoghi* non criticiamo le istituzioni, ma cerchiamo solo di capirle, quindi ci domandiamo se «ci fanno», per rendicontare un qualche risultato di servizio, che poi gli esterni chiamano «evasione» (24), oppure (ahimè) «ci sono» e pensano davvero di produrre qualcosa di utile, non di assecondare una farsa. Con cui lo Stato fa male all'economia, senza fare bene a se stesso, però l'Ufficio presenta un «risultato di servizio». Questa assurdità è facilissima da evitare comprendendo la reale prestazione dedotta in contratto: se c'è un rimborso del costo vivo del personale è «prestito di personale», se invece le «ore di lavoro» sono un criterio per la determinazione del corrispettivo di una diversa presta-

Note:

(20) Dove la logica dell'art. 15 opera lo stesso, salvo l'aspetto formale secondo cui la base del riaddebito non sarà il cedolino paga intestato all'utilizzatore finale, ma intestato al soggetto interposto. La norma sui prestiti di personale sarebbe superflua se l'intermediario potesse documentare la spesa con un documento intestato direttamente all'utilizzatore finale, perché in questo caso basterebbe l'art. 15.

(21) Nel senso che il committente può anche fidarsi, ma deve conservare traccia, per ragioni fiscali, del costo sostenuto dall'intermediario, se vuole far valere l'esclusione.

(22) Accompagnati da una valanga di espressioni apparentemente di senso compiuto, ma dove in realtà si «parla senza dire nulla».

(23) Mi si consenta di citare R. Lupi, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, pag. 177, anche su www.fondazioneistitutitributari.it, voce pubblicazioni, dove già parlavo del «tormentone ventennale sull'errore assoggettamento ad IVA di operazioni in cui il tributo non è dovuto: basta avere qualche debole interpretazione per ritenere che una operazione assoggettata ad IVA fosse esclusa dal tributo per recuperare l'imposta detratta dal cliente, tenendosi ovviamente ben stretta l'imposta pagata dal fornitore (anche qui in assenza, lo ricordo ai meno esperti, di qualsiasi danno per l'Erario, ma solo in omaggio al totem della legalità dell'imposizione); al contrario, se l'IVA non fosse stata applicata, al fornitore avrebbe potuto essere contestata l'omessa applicazione dell'imposta, senza considerare che il cliente l'avrebbe detratta».

(24) Vedi l'editoriale del n. 2/2013, «Evasori o pacifisti? No esattori!», sulle chiavi di lettura di Travaglio a proposito dell'evasione fiscale.

zione, allora operano le regole generali. Non è difficile rendersi conto che la società di revisione, pur fatturando 50 euro l'«ora uomo», a seconda della anzianità e specializzazione dei qua-

dri coinvolti, non sta facendo un prestito di personale, ma sta parametrando i costi per la revisione del bilancio. Se ne accorge anche un bambino, purché abbia voglia di vedere.

■ Distacco e intermediazione di personale: un'irrilevanza IVA conforme alla logica del tributo (e da non confondere coi servizi ad alta intensità di lavoro)

Alessia Vignoli

Così come rilevato nel contributo precedente, nel decreto IVA ci sono delle disposizioni - come quella sul «doppio passaggio» nel mandato senza rappresentanza e quella che esclude la tassazione delle spese sostenute in nome e per conto del soggetto - che non sono assolutamente agevolative, ma servono per mantenere la coerenza nell'applicazione del tributo e la sua neutralità nelle prestazioni rese tra operatori economici. Tutti gli aspetti della questione vanno a posto se si considera che applicare il principio del «doppio passaggio IVA», tipico dei mandati senza rappresentanza, assoggetterebbe a tributo un fattore produttivo che, se acquisito direttamente, ne sarebbe escluso. In questo contesto una norma speciale come l'art. 8, comma 35, della legge n. 67/1988, che esenta da IVA i prestiti o i distacchi di personale per i quali è rimborsato solo il relativo costo, ha semplicemente la funzione di equiparare ai fini IVA il trattamento fiscale del rapporto di lavoro dipendente e quello del distacco di personale.

Pur non essendo nostra intenzione ripercorrere il complesso cammino che ha condotto all'adozione di questa norma pluridecennale (25), c'è da dire che con essa è stata finalmente fatta un po' di chiarezza sul trattamento fiscale IVA del distacco di personale.

Il legislatore con la norma recepiva, infatti, l'orientamento già diffuso anche presso la stessa Amministrazione finanziaria (26), secondo cui i prestiti di personale dipendente non realizzano i requisiti per l'applicazione dell'IVA, per mancanza del presupposto oggettivo d'imposta (art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e che, invece, nell'ultimo periodo era stato rimesso in discussione con la R.M. 31 ottobre 1986, n.

363853 in cui l'Amministrazione finanziaria, in virtù di un intervento che definirei estemporaneo, considerava invece imponibile il distacco di personale (27).

Come già rilevato nel primo intervento, per effetto della citata normativa devono considerarsi fuori dal campo IVA le somme in questione in quanto importi restituiti dall'impresa utilizzatrice dei servizi resi dai dipendenti «prestati» esattamente uguali alla retribuzione spettante al dipendente medesimo ed ai relativi oneri previdenziali ed assistenziali; le stesse, infatti, si ritengono erogate, non già a titolo di corrispettivo per prestazioni di servizi, bensì di puro e semplice rimborso di spese di lavoro subordinato ed in quanto tali non soggette al tributo.

Devono pertanto considerarsi imponibili, secondo le regole generali, i prestiti di personale dipendente in cui le somme corrisposte in dipendenza dei prestiti medesimi risultano maggiori rispetto a quelle che sarebbero state dovute per il solo rimborso del costo del personale. In questo caso, infatti, la messa a disposizione del personale, proprio in quanto effettuata a prezzi maggiorati, potrebbe essere il veicolo di una di-

Alessia Vignoli - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

Note:

(25) Su cui si rinvia a G. Marini, «Riflessioni su una recente (e innovativa) sentenza circa la disciplina Iva del distacco di personale», in *il fisco* n. 9/2011, pag. 1353.

(26) Cfr. R.M. 19 febbraio 1974, n. 500160, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(27) La tesi dell'imponibilità IVA richiama l'art. 7, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972, che, al fine dell'individuazione dell'ambito territoriale di effettuazione delle prestazioni di servizio rientranti nella sfera impositiva del tributo, menzionava, tra le altre, quelle relative ai prestiti di personale.

versa prestazione. Occorre quindi che, se si vuole remunerare chi mette a disposizione il personale, si rediga una distinta remunerazione, assoggettata ad IVA.

Il campo applicativo del citato comma 35 dell'art. 8 della legge n. 67/1988 è stato successivamente delimitato dalla stessa Amministrazione finanziaria la quale ha precisato che:

– la non imponibilità è applicabile se dallo schema negoziale utilizzato per la fornitura della manodopera risulti effettivamente il prestito o il distacco del personale, con esclusione dell'ipotesi di «distacco improprio», ricorrente ad esempio nell'ipotesi di appalto di servizi eseguito presso il committente, in cui quest'ultimo non esercita alcun potere tipico del rapporto di lavoro subordinato sui lavoratori dipendenti dell'appaltatore e, in particolare, non esercita il potere direttivo (28), nonché di quelle fattispecie nelle quali la messa a disposizione del personale concorre con altri elementi a definire un'operazione complessa soggetta ad imposizione;

– è, altresì, necessario che venga rimborsato esclusivamente il costo del personale prestato (retribuzione, oneri previdenziali e contrattuali). Diversamente, ove le somme rimborsate siano superiori o anche inferiori al costo, l'intero importo della prestazione è imponibile ai fini IVA, attesa la natura unitaria del corrispettivo (29).

Distinzione tra servizio ad alta intensità di personale e messa a disposizione del personale: uno spartiacque gestibile

La stessa Amministrazione finanziaria riconosce insomma che uno dei tratti distintivi del distacco di personale è l'inserimento del personale nella struttura organizzativa del beneficiario-committente. Pertanto anche in presenza di prestazioni ad alto contenuto di lavoro (quali, ad esempio, quelle di facchinaggio, o di stiratura e cartellinaggio dei capi, di imballaggio di merci, ecc.) l'assoggettamento alle direttive del committente e l'inserimento nella sua struttura organizzativa diventano gli elementi «qualificanti» il prestito di personale. Se tali caratteristiche non sono ravvisabili, non ha senso invocare la normativa sul prestito di personale e l'operazione posta in essere dovrà a tutti gli effetti essere considerata una prestazione di servizi imponibile.

Il carattere «intrinsecamente» lavorativo delle prestazioni rese in alcune circostanze è stato, invece, inopinatamente - come riferiva Lupi nel contributo che precede - strumentalizzato dagli Uffici fiscali per negare l'esercizio del diritto di detrazione, ipotizzando un conferimento di mano d'opera che stravolge completamente le caratteristiche delle prestazioni rese tra le parti.

In caso di dubbio, un ulteriore indice per una corretta qualificazione della fattispecie in cui vi siano prestazioni con un alto contenuto lavorativo può essere rappresentato dal corrispettivo contrattuale; infatti, normalmente il rimborso del costo del personale, una determinazione *a forfait* o comunque una parametrizzazione a priori possono essere considerate, con le dovute cautele, caratteristiche del distacco di personale, mentre una remunerazione oraria già di per sé è indice della remunerazione (imponibile) per un servizio fornito e ciò soprattutto se l'importo orario è inverosimile per la sola remunerazione della forza lavoro.

Deve dunque considerarsi corretta l'interpretazione «restrittiva» delle norme sul distacco di personale a condizione di non invocarle a sproposito, per negare l'esercizio del diritto di detrazione, enfatizzando in maniera strumentale la quantità di lavoro esistente nelle singole prestazioni.

Note:

(28) Risoluzione 2 agosto 2002, n. 262/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(29) Risoluzione 5 novembre 2002, n. 346/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.