

Risoluzione del 03/07/2008 n. 275 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 - regime per i contribuenti minimi - legge 24 dicembre 2007, n. 244 - requisiti di accesso

Sintesi: In base alle disposizioni vigenti, le spese sostenute per un "prestito di personale" sono assimilabili alle "spese per lavoratori dipendenti", quindi costituiscono causa di esclusione dal regime per i contribuenti minimi.

Testo:

Con istanza di interpello specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dei requisiti di accesso al cosiddetto regime dei contribuenti minimi di cui all'articolo 1, comma 96, lett. a), punto 3), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante svolge attivita' di elaborazione dati contabili con ricavi inferiori a 30.000 euro. Posto che l'istante, durante l'anno 2007, ha sostenuto dei costi per un limitato "prestito di personale", chiede se tale circostanza costituisca causa di esclusione ai fini dell'accesso al nuovo regime per i contribuenti "minimi" di cui alla legge 24 dicembre n. 244 (finanziaria 2008).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo l'istante, il "prestito di personale" non costituisce una fattispecie di impiego di personale proprio, cosicche' nel caso concreto non si configura la causa di esclusione dal regime per i contribuenti "minimi" prevista dall'art. 1, comma 96, lett. a), punto 3) della legge finanziaria 2008, secondo cui si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attivita' d'impresa, arti o professioni che nell'anno solare precedente non hanno sostenuto spese "per lavoratori dipendenti".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I commi da 96 a 117 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, disciplinano, a decorrere dal 1° gennaio 2008, un regime semplificato ed agevolato per i soggetti la cui attivita' d'impresa, artistica o professionale sia riconducibile, in base ai requisiti definiti dal legislatore, alla nozione di "attivita' minima".

In particolare, ai sensi dell'art. 1, comma 96, lett. a), punto 3) della legge finanziaria 2008, si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attivita' d'impresa, arti o professioni che nell'anno solare precedente:

"3) non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, anche assunti secondo la modalita' riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli articoli 61 e seguenti del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, ne' erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c), dello stesso testo unico..."

In altri termini, sono esclusi dal nuovo regime i contribuenti che nell'anno precedente hanno, genericamente, "sostenuto spese per lavoratori dipendenti". La norma, inoltre, estende tale causa di esclusione alle spese affrontate per l'erogazione di taluni redditi assimilati al lavoro dipendente, quali le somme corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale (art. 50, comma 1, lett. c) del Tuir, per le collaborazioni coordinate e continuative, cosiddette "tipiche" e "atipiche" (art. 50, comma 1, lett. c-bis), per l'assunzione di lavoratori "a progetto" ai sensi dell'art. 61 ss. del decreto legislativo n. 276 del 2003, nonche' nel caso di erogazione di utili di partecipazione agli associati il cui apporto sia esclusivamente di lavoro (art. 53, comma 2, lett. c.) del Tuir.

Cio' premesso, fermo restando che non si desume chiaramente dall'istanza a quale tipologia contrattuale debba essere esattamente ricondotta l'espressione atecnica utilizzata dal contribuente, per quanto di

interesse, si evidenzia che elemento strutturale ricorrente in tutte le fattispecie giuslavoristiche di "prestito del personale" e' la scissione tra la gestione normativa e la gestione tecnico produttiva del lavoratore, ossia tra il "datore di lavoro", e il soggetto beneficiario della prestazione di lavoro. Ne consegue che e' nei riguardi di quest'ultimo che sussiste il vincolo di subordinazione del lavoratore, requisito essenziale del rapporto di lavoro subordinato ai sensi dell'art. 2094 c.c. (oltre che rilevante per l'individuazione del reddito di lavoro dipendente); il lavoratore, infatti, e' inserito nell'organizzazione aziendale del "soggetto beneficiario", al cui potere direttivo e' assoggettato.

Sotto il diverso profilo tributario, si ricordano interventi di prassi relativi alla fattispecie del contratto di fornitura di lavoro temporaneo, disciplinata dagli artt. 1 ss. della legge 24 giugno 1997, n. 196 (abrogati dal decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, di attuazione delle deleghe di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30, cosiddetta "legge Biagi") e assimilata alla fattispecie del distacco di personale.

In particolare, con riferimento al contratto di fornitura di lavoro temporaneo, si evidenzia che nella circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (par. 3.2.), e nella successiva risoluzione del 19 aprile 2002, n. 121, se da un lato e' chiarito che sostituto d'imposta e' l'impresa che fornisce il prestatore di lavoro, dall'altro e' enunciato il principio che "l'obbligo di effettuare la ritenuta da parte del sostituto d'imposta sussiste ogni qual volta siano corrisposti redditi cui si rende applicabile la disciplina di cui all'art. 48 del Tuir (ora art. 51), anche se erogati, in relazione al rapporto di lavoro, da soggetti terzi rispetto al rapporto stesso". In altri termini, anche le somme e i valori erogati da "soggetti terzi" rispetto al rapporto di lavoro, ossia dei soggetti che non assumono la veste di "datore di lavoro" sono qualificabili come reddito di lavoro dipendente, tenuto conto del vincolo di subordinazione.

Si evidenzia, inoltre, che la circolare 4 giugno 1998, n. 141, significativamente qualifica ai fini Irap i costi sostenuti dal beneficiario della prestazione di lavoro come costi relativi al personale. La circolare sopra citata, infatti, richiama l'abrogato art. 11, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui "Gli 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'articolo 10-bis, comma 1".

Ne', come sottolineato dalla risoluzione 12 febbraio 2008, n. 2, questo principio deve ritenersi venuto meno a seguito dell'abrogazione del citato art. 11, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997, ad opera dell'art. 1, comma 50, lett. f), n. 3), della legge finanziaria 2008, volta a realizzare "una semplificazione del testo normativo, eliminando una regola gia' desumibile a livello sistematico".

Si ricorda, infine, che ai sensi dell'art. 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67, "Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali e' versato solo il rimborso del relativo costo". La norma sopra citata, quindi, riconosce sostanzialmente tali spese come spese per prestazioni di lavoro.

Il medesimo principio e' stato trasfuso nell'ambito della disciplina del contratto di fornitura di lavoro e, successivamente, in quella della somministrazione di lavoro.

L'art. 26-bis della legge n. 196 del 1997 (le cui disposizioni, ai sensi dell'art. 86, comma 4, del decreto legislativo n. 276 del 2003, devono attualmente intendersi riferite alla disciplina della somministrazione di lavoro), prevede, infatti, che "I rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo e' tenuto a corrispondere... all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo, devono intendersi non compresi nella base imponibile dell'Iva". Ne consegue che il tributo torna applicabile "al solo margine di intermediazione spettante all'impresa fornitrice per il servizio prestato" (risoluzione del 13 dicembre 2002, n. 384).

In base alle considerazioni sopra espresse, pertanto, conformemente al parere espresso dalla Direzione Regionale, deve ritenersi che le spese sostenute per un "prestito di personale" sono da intendersi assimilate alle "spese per lavoratori dipendenti", costituendo cosi' causa di esclusione dal regime per i contribuenti minimi ai sensi del citato art. 1, comma 96, lett. a), punto 3), della legge finanziaria 2008.

Del resto, una diversa interpretazione sarebbe in contrasto con la ratio del nuovo regime per i contribuenti "minimi" che il legislatore ha voluto riservare, come sopra evidenziato, alle persone fisiche esercenti attivita' d'impresa, artistica o professionale di ridotta dimensione economica, individuando a tal fine determinati parametri economici secondo un criterio di semplicita' e certezza.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati.

RISOLUZIONE N. 275/E



Roma, 03 luglio 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 – regime per i contribuenti minimi – legge 24 dicembre 2007, n. 244 – requisiti di accesso

Con istanza di interpello specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del requisiti di accesso al cosiddetto regime dei contribuenti minimi di cui all'articolo 1, comma 96, lett. a), punto 3), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante svolge attività di elaborazione dati contabili con ricavi inferiori a 30.000 euro. Posto che l'istante, durante l'anno 2007, ha sostenuto dei costi per un limitato "prestito di personale", chiede se tale circostanza costituisca causa di esclusione ai fini dell'accesso al nuovo regime per i contribuenti "minimi" di cui alla legge 24 dicembre n. 244 (finanziaria 2008).

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE**

Secondo l'istante, il "prestito di personale" non costituisce una fattispecie di impiego di personale proprio, cosicché nel caso concreto non si configura la causa di esclusione dal regime per i contribuenti "minimi" prevista dall'art. 1, comma 96, lett. a), punto 3) della legge finanziaria 2008, secondo cui si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività d'impresa,

arti o professioni che nell'anno solare precedente non hanno sostenuto spese "per lavoratori dipendenti".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I commi da 96 a 117 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, disciplinano, a decorrere dal 1° gennaio 2008, un regime semplificato ed agevolato per i soggetti la cui attività d'impresa, artistica o professionale sia riconducibile, in base ai requisiti definiti dal legislatore, alla nozione di "attività minima".

In particolare, ai sensi dell'art. 1, comma 96, lett. a), punto 3) della legge finanziaria 2008, si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che nell'anno solare precedente:

"3) non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, anche assunti secondo la modalita' riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli articoli 61 e seguenti del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, ne' erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c), dello stesso testo unico..."

In altri termini, sono esclusi dal nuovo regime i contribuenti che nell'anno precedente hanno, genericamente, "sostenuto spese per lavoratori dipendenti". La norma, inoltre, estende tale causa di esclusione alle spese affrontate per l'erogazione di taluni redditi assimilati al lavoro dipendente, quali le somme corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale (art. 50, comma 1, lett. c) del Tuir, per le collaborazioni coordinate e continuative, cosiddette "tipiche" e "atipiche" (art. 50, comma 1, lett. c-bis), per l'assunzione di lavoratori "a progetto" ai sensi dell'art. 61 ss. del decreto legislativo n. 276 del 2003, nonché nel caso di erogazione di utili di partecipazione agli associati il cui apporto sia esclusivamente di lavoro (art. 53, comma 2, lett. c.) del Tuir.

Ciò premesso, fermo restando che non si desume chiaramente dall'istanza a quale tipologia contrattuale debba essere esattamente ricondotta l'espressione atecnica utilizzata dal contribuente, per quanto di interesse, si evidenzia che elemento strutturale ricorrente in tutte le fattispecie giuslavoristiche di "prestito del personale" è la scissione tra la gestione normativa e la gestione tecnico produttiva del lavoratore, ossia tra il "datore di lavoro", e il soggetto beneficiario della prestazione di lavoro. Ne consegue che è nei riguardi di quest'ultimo che sussiste il vincolo di subordinazione del lavoratore, requisito essenziale del rapporto di lavoro subordinato ai sensi dell'art. 2094 c.c. (oltre che rilevante per l'individuazione del reddito di lavoro dipendente); il lavoratore, infatti, è inserito nell'organizzazione aziendale del "soggetto beneficiario", al cui potere direttivo è assoggettato.

Sotto il diverso profilo tributario, si ricordano interventi di prassi relativi alla fattispecie del contratto di fornitura di lavoro temporaneo, disciplinata dagli artt. 1 ss. della legge 24 giugno 1997, n. 196 (abrogati dal decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, di attuazione delle deleghe di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30, cosiddetta "legge Biagi") e assimilata alla fattispecie del distacco di personale.

In particolare, con riferimento al contratto di fornitura di lavoro temporaneo, si evidenzia che nella circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (par. 3.2.), e nella successiva risoluzione del 19 aprile 2002, n. 121, se da un lato è chiarito che sostituto d'imposta è l'impresa che fornisce il prestatore di lavoro, dall'altro è enunciato il principio che "l'obbligo di effettuare la ritenuta da parte del sostituto d'imposta sussiste ogni qual volta siano corrisposti redditi cui si rende applicabile la disciplina di cui all'art. 48 del Tuir (ora art. 51), anche se erogati, in relazione al rapporto di lavoro, da soggetti terzi rispetto al rapporto stesso". In altri termini, anche le somme e i valori erogati da "soggetti terzi" rispetto al rapporto di lavoro, ossia dei soggetti che non assumono la veste di "datore di lavoro" sono qualificabili come reddito di lavoro dipendente, tenuto conto del vincolo di subordinazione.

Si evidenzia, inoltre, che la circolare 4 giugno 1998, n. 141, significativamente qualifica ai fini Irap i costi sostenuti dal beneficiario della prestazione di lavoro come costi relativi al personale. La circolare sopra citata, infatti, richiama l'abrogato art. 11, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui *“Gli 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'articolo 10-bis, comma 1”*.

Né, come sottolineato dalla risoluzione 12 febbraio 2008, n. 2, questo principio deve ritenersi venuto meno a seguito dell'abrogazione del citato art. 11, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997, ad opera dell'art. 1, comma 50, lett. f), n. 3), della legge finanziaria 2008, volta a realizzare *“una semplificazione del testo normativo, eliminando una regola già desumibile a livello sistematico”*.

Si ricorda, infine, che ai sensi dell'art. 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67, *“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”*. La norma sopra citata, quindi, riconosce sostanzialmente tali spese come spese per prestazioni di lavoro.

Il medesimo principio è stato trasfuso nell'ambito della disciplina del contratto di fornitura di lavoro e, successivamente, in quella della somministrazione di lavoro.

L'art. 26-bis della legge n. 196 del 1997 (le cui disposizioni, ai sensi dell'art. 86, comma 4, del decreto legislativo n. 276 del 2003, devono attualmente intendersi riferite alla disciplina della somministrazione di lavoro), prevede, infatti, che *“I rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere... all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo, devono*

intendesi non compresi nella base imponibile dell'Iva". Ne consegue che il tributo torna applicabile "al solo margine di intermediazione spettante all'impresa fornitrice per il servizio prestato" (risoluzione del 13 dicembre 2002, n. 384).

In base alle considerazioni sopra espresse, pertanto, conformemente al parere espresso dalla Direzione Regionale, deve ritenersi che le spese sostenute per un "prestito di personale" sono da intendersi assimilate alle "spese per lavoratori dipendenti", costituendo così causa di esclusione dal regime per i contribuenti minimi ai sensi del citato art. 1, comma 96, lett. a), punto 3), della legge finanziaria 2008.

Del resto, una diversa interpretazione sarebbe in contrasto con la *ratio* del nuovo regime per i contribuenti "minimi" che il legislatore ha voluto riservare, come sopra evidenziato, alle persone fisiche esercenti attività d'impresa, artistica o professionale di ridotta dimensione economica, individuando a tal fine determinati parametri economici secondo un criterio di semplicità e certezza.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati.