

Redditi di lavoro dipendente

Il contratto di fornitura di lavoro temporaneo

Il contratto di fornitura di lavoro temporaneo è il contratto mediante il quale l'impresa fornitrice pone uno o più lavoratori, da essa stessa assunti, a disposizione dell'impresa utilizzatrice che ne utilizza la prestazione lavorativa per le proprie temporanee esigenze. Scopo del presente lavoro è quello di evidenziarne le caratteristiche più rilevanti ai fini contabili e fiscali.

a cura di Paolo Monarca e Nicola Sernia

Premessa

Il lavoro interinale rappresenta un importante strumento di flessibilità del mercato del lavoro sia per i lavoratori che per le aziende: può essere un'opportunità per i giovani in cerca di un primo impiego o per quanti sono disponibili solamente ad effettuare lavori di breve durata; alle aziende consente di semplificare le pratiche di selezione del personale e di velocizzare il reperimento di risorse umane per brevi periodi.

Il contratto di fornitura di lavoro

temporaneo (disciplinato dalla legge n. 196/1997) è il contratto mediante il quale l'impresa fornitrice pone uno o più lavoratori, da essa stessa assunti, a disposizione dell'impresa utilizzatrice che ne utilizza la prestazione lavorativa per le proprie temporanee esigenze. In proposito, è di primaria importanza ricordare che fino all'introduzione della disciplina in oggetto, era vietato affidare in appalto o in subappalto o in qualsiasi altra forma l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante impiego di manodopera assunta e retribuita dal soggetto appaltatore.

Con il contratto di lavoro temporaneo, il lavoratore è assunto e retribuito dall'agenzia di lavoro temporaneo, mentre l'impresa utilizzatrice paga all'agenzia l'ammontare della retribuzione del lavoratore oltre al costo per il servizio di fornitura della manodopera. Il contratto in oggetto (si veda la Tavola n. 1, in questa pagina) può essere stipulato per acquisire qualifiche normalmente non utilizzate (mansioni non svolte negli ultimi sei mesi in quella unità produttiva e temporaneamente necessarie), per sostituire lavoratori assenti per qualsiasi causa (assenza per malattia, per infortunio, ferie, permessi, partecipazione a corsi di formazione, etc.), se previsto dai contratti collettivi nazionali.

Invece, il contratto di lavoro interinale non può essere stipulato per bassi profili professionali, se nell'anno precedente ci siano stati licenziamenti o sia in atto la cassa integrazione per le mansioni richieste, per sostituire lavoratori in sciopero, per lavori pericolosi o che richiedono sorveglianza medica e se non si valutano i rischi ai sensi del D.Lgs. n. 626 del 1994. Al fine specifico di evitare abusi, il Legislatore ha previsto un numero massimo di lavoratori in affitto che possono essere impiegati rispetto ai lavoratori assunti diret-

Tavola n. 1

Il contratto di lavoro interinale	
può essere stipulato:	<ul style="list-style-type: none"> • per acquisire qualifiche normalmente non utilizzate; • per sostituire lavoratori assenti per qualsiasi causa; • se previsto dai contratti collettivi nazionali.
non può essere stipulato:	<ul style="list-style-type: none"> • per bassi profili professionali; • se nell'anno precedente ci siano stati licenziamenti o sia in atto la cassa integrazione per le mansioni richieste; • per sostituire lavoratori in sciopero; • per lavori pericolosi o che richiedono sorveglianza medica; • non si valutano i rischi ai sensi del D.Lgs. n. 626/1994.

tamente (si veda la Tavola n. 2, a pagina 654).

L'impresa utilizzatrice, infatti, deve comunicare preventivamente alle RSA/RSU se presenti o, in alternativa, alle organizzazioni sindacali territoriali, il numero dei lavoratori temporanei di cui necessita ed il motivo del ricorso. Ricordando che il lavoratore è sempre assunto dall'impresa fornitrice, il relativo contratto di assunzione può essere sia a tempo determinato (il lavoratore è assunto per la durata della prestazione lavorativa da svolgere presso l'impresa), sia a tempo indeterminato (il lavoratore rimane a disposizione dell'impresa fornitrice e percepisce un'indennità anche nei periodi in cui non lavora). In ogni caso, il contratto di lavoro temporaneo può essere part-time. Per l'impresa utilizzatrice, il costo è superiore rispetto a quello di un lavoratore assunto direttamente dato che all'impresa fornitrice deve essere corrisposto, oltre al costo orario e al «guadagno» dell'impresa stessa, anche la quota Tfr, i ratei ferie, festività e riduzione oraria non goduti ed i ratei di eventuali mensilità aggiuntive.

Tuttavia, va segnalato che durante il rapporto di lavoro l'impresa utilizzatrice è responsabile delle condizioni di salute e sicurezza sul luogo del lavoro e si assume la responsabilità civile per eventuali danni cagionati a terzi. Inoltre, se la società di lavoro temporaneo è inadempiente nel pagamento della retribuzione del lavoratore, l'impresa utilizzatrice è tenuta al pagamento ed al versamento dei contributi previdenziali dovuti allo stesso lavoratore.

Il rapporto di lavoro interinale - nonostante l'assimilazione ai fini fiscali ed alcune analogie - si dif-

ferenzia dal distacco del personale per la differenza di interessi posti alla base delle due fattispecie contrattuali. Infatti, nel distacco di personale l'imprenditore distaccante ha interesse che il proprio dipendente svolga un'attività temporanea presso un'altra azienda, mentre nel lavoro interinale l'interesse è dell'imprenditore utilizzatore, che riceve una prestazione di natura temporanea presso la propria azienda.

Aspetti generali dei vari contratti

Pur apparentemente simile, il contratto di lavoro interinale si differenzia significativamente dalle altre tipologie di contratto di lavoro.

Per una migliore comprensione della fattispecie in esame, si ritiene utile sintetizzare le caratteristiche essenziali dei principali contratti di lavoro (si veda la Tavola n. 3, a pagina seguente).

In materia di lavoro interinale, la legge prevede che esigenze temporanee di personale siano soddisfatte da lavoratori dipendenti di imprese fornitrici autorizzate a ricercare, formare, gestire e retribuire il personale necessario all'impresa richiedente.

Il contratto a tempo determinato consente di integrare l'organico aziendale per far fronte ad esigenze temporanee: punte di lavoro, realizzazione di attività specifiche, sostituzione di personale assente, etc.; la legge pone rigidi vincoli in tema di durata e l'utilizzo è strettamente legato alla motivazione che ne ha determinato la richiesta.

I contratti di formazione lavoro sono, invece, finalizzati alla rea-

lizzazione di un percorso formativo teorico-pratico che prevede l'alternanza di attività lavorativa ad attività formativa; al termine del percorso è prevista l'acquisizione di una qualifica professionale superiore. La realizzabilità è subordinata alla approvazione di un piano da parte delle competenti autorità;

I lavori in appalto aziende/cooperative sono regolati dalla legge n. 1369/1960 che vieta l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante l'impiego di manodopera assunta e retribuita dall'appaltante; l'organizzazione e la gestione del lavoro sono a carico dell'appaltante stesso che deve operare con proprie attrezzature. Stage e tirocini hanno finalità formative: solo i tirocini, con precise restrizioni, consentono di realizzare produzione «buona».

Infine, le collaborazioni occasionali prevedono lo svolgimento di attività coordinate e controllate dall'azienda purché non continuative e ripetitive.

Aspetti fiscali e contabili

Dal punto di vista delle imposte, deve essere analizzata separatamente la posizione dell'impresa fornitrice, di quella utilizzatrice e del singolo lavoratore. Ai fini delle imposte indirette, è invece assoggettata ad Iva soltanto quella parte di corrispettivo riferibile al profitto netto dell'impresa fornitrice, mentre è esclusa la parte relativa al rimborso degli oneri retributivi e contributivi.

Il rapporto che viene ad instaurarsi tra impresa e lavoratore è sempre un rapporto di lavoro dipendente, con la conseguenza che i redditi prodotti sono regolati dalle

norme di cui agli articoli 46 e seguenti del D.P.R. n. 917/1986. In particolare, il contratto in oggetto può prevedere che alcune somme e/o valori spettanti ai prestatori di lavoro temporaneo siano erogate direttamente dal soggetto utilizzatore invece che dall'impresa fornitrice: anche in questa ipotesi, però, le ritenute sui redditi di lavoro dipendente devono essere operate dall'impresa fornitrice, a prescindere dal fatto che tali ritenute si riferiscano a somme e valori corrisposti ai prestatori di lavoro direttamente dal soggetto utilizzatore (risoluzione 19 aprile 2002, n. 121/E). Infatti, il sostituto d'imposta deve effettuare le ritenute a titolo di acconto con ri-

ferimento a tutte le somme ed i valori che il lavoratore dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro intrattenuto con lui, anche se taluni di questi sono corrisposti da soggetti terzi per effetto di un qualsiasi collegamento esistente con quest'ultimo. Per quanto riguarda invece il trattamento ai fini delle imposte dirette in capo all'impresa fornitrice e a quella utilizzatrice del lavoro temporaneo, si evidenzia che, ai fini dell'individuazione della competenza, occorre far riferimento alla previsione di cui all'articolo 75, D.P.R. n. 917/1986. Tale norma dispone che i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti

e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate. Tuttavia, la stessa disposizione prevede che, per i contratti da cui derivano corrispettivi periodici, i costi sono deducibili ed i ricavi imponibili alla data di maturazione dei corrispettivi: pertanto, la deducibilità della spesa e l'imponibilità del ricavo seguono la data di maturazione dei compensi, senza attendere la conclusione complessiva del rapporto contrattuale.

Per l'impresa fornitrice di lavoro temporaneo, ciò che concorre alla formazione del reddito imponibile è solamente il margine di profitto applicato dalla stessa. Invece, per

Tavola n. 2 - Numero massimo di lavoratori interinali rispetto ai lavoratori direttamente assunti

SETTORE	PERCENTUALE
Cooperative	8 per cento su base trimestrale
Industria	8 per cento su base trimestrale
Commercio	13 per cento su base mensile
Artigianato	8 per cento su base trimestrale

Tavola n. 3 - Aspetti generali dei vari contratti

Lavoro interinale	La legge prevede che esigenze temporanee di personale siano soddisfatte da lavoratori dipendenti di imprese fornitrici autorizzate a ricercare, formare, gestire e retribuire il personale necessario all'impresa richiedente.
Contratto a tempo determinato	Consente di integrare l'organico aziendale per far fronte ad esigenze temporanee, quali punte di lavoro, realizzazione di attività specifiche, sostituzione di personale assente. La legge pone rigidi vincoli in tema di durata e l'utilizzo è strettamente legato alla motivazione che ha determinato la richiesta.
Contratto di formazione lavoro	È finalizzato alla realizzazione di un percorso formativo teorico-pratico che prevede l'alternanza di attività lavorativa ad attività formativa: al termine del percorso è prevista l'acquisizione di una qualifica professionale superiore. La realizzabilità è subordinata alla approvazione di un piano da parte delle competenti autorità.
Lavori in appalto aziende/cooperative	I lavori in appalto sono regolati dalla legge n. 1369/1960 che vieta l'esecuzione di mere prestazioni di lavoro mediante l'impiego di manodopera assunta e retribuita dall'appaltante; l'organizzazione e la gestione del lavoro sono a carico dell'appaltante stesso che deve operare con proprie attrezzature.
Stage/tirocini	Hanno finalità formative: solo i tirocini, con precise restrizioni, consentono di realizzare produzione «buona».
Collaborazioni occasionali	Prevedono lo svolgimento di attività coordinate e controllate dall'azienda purché non continuative e ripetitive.

l'impresa utilizzatrice, costituiscono costi di esercizio deducibili dal reddito d'impresa sia il rimborso degli oneri retributivi e contributivi, sia il margine corrisposto all'agenzia fornitrice. In ogni caso, gli importi rimborsati al lavoratore dall'impresa utilizzatrice per spese sostenute in nome e per conto sono deducibili nei limiti fissati dall'articolo 62 del citato D.P.R. n. 917/1986 per i propri dipendenti. Inoltre, in relazione agli oneri di utilità sociale di cui all'art. 65, comma 1 dello stesso decreto sostenuti dall'impresa utilizzatrice anche per i lavoratori interinali, per la verifica del limite di deducibilità pari al 5 per mille dell'ammontare delle retribuzioni, è necessario effettuare il calcolo prendendo in considerazione l'ammontare delle spese per prestazione di lavoro dipendente aumentato delle spese per prestazione di lavoro temporaneo al netto del compenso spettante all'impresa fornitrice (D.R.E. Lombardia, risoluzione n. 67825/2000).

Irap

i fini Irap, le regole per il distacco del personale si rendono applicabili anche all'impiego di personale sulla base di contratti di lavoro interinale (C.M. n. 141/E/1998). Il trattamento Irap del lavoro interinale è strettamente connesso al fatto che il corrispettivo addebitato comprende sia gli oneri retributivi e previdenziali sostenuti dall'impresa fornitrice, sia il margine di guadagno della stessa.

Dal punto di vista dell'impresa fornitrice (ferma restando l'indeducibilità del costo del lavoro dalla base imponibile Irap), non concorrono alla formazione del valore della produzione netta da assoggettare ad imposta gli importi

riaddebitati all'impresa utilizzatrice a titolo di rimborso degli oneri retributivi e previdenziali del personale: ciò per evitare qualsiasi fenomeno di doppia imposizione. Invece, dal punto di vista dell'impresa utilizzatrice, non sono deducibili dalla base imponibile Irap gli importi corrisposti all'impresa fornitrice a titolo di rimborso degli oneri retributivi e previdenziali del personale, mentre sono deducibili le somme corrisposte dall'impresa utilizzatrice a titolo di corrispettivo per la prestazione fornita dall'impresa fornitrice: tale maggiorazione conserva le caratteristiche di un comune corrispettivo per la prestazione di un servizio (C.M. n. 263/E/1998). Infine, spetta all'impresa che utilizza il personale la deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro assolti relativamente al personale impiegato in base a contratto interinale.

Iva

Non sono rilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi del personale a fronte dei quali è versato «solo» il rimborso del relativo costo (art. 8, legge n. 67/1988). Tale disposizione, però, si riferisce esclusivamente alle ipotesi nelle quali il distaccatario rimborsa al datore di lavoro i costi retributivi e previdenziali da questi sostenuti per il personale oggetto dell'operazione. Data l'assimilazione all'istituto del distacco del personale ai fini Irap, ciò determina l'applicazione di tale principio anche alla disciplina Iva per il lavoro temporaneo (art. 7, legge n. 133/1999). Di conseguenza, è assoggettata ad Iva - con aliquota ordinaria del 20 per cento - soltanto quella parte di corrispettivo riferibile al profitto

netto dell'impresa fornitrice, mentre è esclusa da Iva la parte relativa al rimborso degli oneri retributivi e contributivi.

Pertanto, è ora superato il precedente trattamento che prevedeva l'assoggettamento ad Iva di tutto il corrispettivo pattuito e limitava così la competitività delle agenzie fornitrici nei settori in cui è vietata la detraibilità dell'imposta (ad esempio, enti pubblici).

Aspetti contabili

Secondo il principio contabile n. 12 dei Dottori Commercialisti e Ragionieri, il lavoro interinale interessa le seguenti voci del conto economico:

- A1 - Ricavi delle prestazioni: gli importi fatturati dall'impresa fornitrice;
- B9 - Costi per il personale: gli oneri relativi al personale dipendente dell'impresa fornitrice;
- B7 - Costi per servizi: gli importi corrisposti dall'impresa utilizzatrice.

Prendendo in considerazione esclusivamente il rapporto di fornitura di lavoro temporaneo, negli Esempi n. 1 e n. 2, a pagina seguente, sono evidenziate le scritture contabili da effettuarsi a carico sia dell'impresa fornitrice, sia dell'impresa utilizzatrice del lavoro interinale.

Nella Tavola n. 4, a pagina seguente, sono riepilogati gli aspetti di natura contabile e fiscale in capo sia all'impresa utilizzatrice, sia all'impresa fornitrice di lavoro temporaneo.

Esempio n. 1 - Impresa fornitrice

Crediti v/clienti	a	Diversi		1.240
		Ricavi per rimborso oneri	1.000	
		Ricavi per prestazioni	200	
		Iva ns debito	40	

Esempio n. 2 - Impresa utilizzatrice

Diversi	a	Deviti v/fornitori		1.240
Costo per rimborso oneri per lavoro interinale			1.000	
Costo per prestazioni di lavoro interinale			200	
Iva ns credito			40	

Tavola n. 4

ASPETTI CONTABILI E FISCALI	IMPRESA UTILIZZATRICE	IMPRESA FORNITRICE
Costi per il personale	//	Contabile - B9 del conto economico Imposte dirette - costo deducibile Irap - costo indeducibile
Rimborso dei costi per il personale	Contabile - B7 del conto economico Imposte dirette - costo deducibile Irap - costo indeducibile Iva - escluso	Contabile - A1 del conto economico Imposte dirette - ricavo imponibile Irap - ricavo non imponibile Iva - escluso
Margine di profitto	Contabile - B7 del conto economico Imposte dirette - costo deducibile Irap - costo deducibile Iva - imposta al 20 per cento detraibile	Contabile - A1 del conto economico Imposte dirette - ricavo imponibile Irap - ricavo imponibile Iva - imponibile al 20 per cento