

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Nuove regole per la deduzione IRAP nel distaccato***

di **Luca Caramaschi**

Con la legge n.190 del 23 dicembre 2014 (si tratta della legge di **Stabilità per l'anno 2015**) il legislatore ha introdotto alcune significative modifiche alla disciplina dell'IRAP.

Tra queste, al comma 20 dell'articolo 1, va sicuramente evidenziata la modifica apportata all'**articolo 11** del decreto legislativo n.446 del 15 dicembre 1997 (decreto IRAP) ed attuata mediante l'inserimento di un **nuovo comma 4-octies**.

Ai sensi di tale disposizione, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (e quindi, dal periodo d'imposta 2015 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), si considerano deducibili, ai fini **IRAP**, le spese sostenute in relazione al personale dipendente impiegato con contratto di lavoro **a tempo indeterminato** da parte dei soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del citato decreto IRAP (restano pertanto **esclusi** gli enti non commerciali che, svolgendo unicamente attività istituzionale, determinano la base imponibile secondo il metodo retributivo di cui all'articolo 10 del predetto decreto e quelli che, pur svolgendo attività commerciale, determinano la base imponibile secondo le regole forfettarie previste dall'articolo 17 del medesimo decreto).

In relazione a tale nuova previsione normativa l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti con la **circolare n.22/E del 9 giugno 2015**, preceduta da un intervento di **Assonime** con la **circolare n.7 del 2 aprile 2015**.

In particolare, la circolare n. 22/E/2015 interviene con un chiarimento decisamente innovativo relativamente alla fattispecie del **personale distaccato**, precisando che *"In relazione al distacco di personale, si è dell'avviso che 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"*.

Il richiamato documento di prassi, quindi, si esprime in merito al trattamento di tale fattispecie da parte del soggetto **distaccante** (cioè colui che deve aver necessariamente assunto i lavori dipendenti con contratto a tempo indeterminato e che li ha messi a disposizione del soggetto distaccatario). Tale chiarimento, peraltro, pare non interessare proprio tale ultimo soggetto (cioè il **distaccatario**), il quale, in applicazione della nuova previsione potrà godere della integrale **deduzione** delle somme dovute al distaccante a titolo di rimborso degli oneri dei dipendenti a tempo indeterminato distaccati presso di lui.

Vediamo, ora, in cosa consiste questa interpretazione “innovativa” formulata dall'Agenzia delle entrate.

In passato, con riferimento alla posizione del **distaccante**, il Ministero dell'economia e delle finanze con la risoluzione n. 2/DPF del 12 febbraio 2008 ha affermato il principio secondo il quale le somme da lui ricevute a titolo di rimborso dei costi retributivi e contributivi dovevano essere “**neutralizzate**” ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP, e cioè dovevano essere escluse dalla base imponibile a fronte della **irrilevanza** dei costi relativi ai lavoratori distaccati presso il distaccatario. Al contrario, tali costi andavano tassati (in quanto non deducibili) in capo al soggetto **distaccatario** che impiegava il lavoratore, sul presupposto che *“il costo del lavoro deve ‘incidere’ in termini di indeducibilità – ovvero di tassazione ..... sul soggetto passivo presso il quale viene **effettivamente** svolta la prestazione lavorativa che concorre alla realizzazione del valore della produzione”*. Con la **risoluzione n.235 del 10 giugno 2008**, successivamente richiamata dalla **risoluzione n.35 del 6 febbraio 2009**, l'Agenzia delle entrate, con valutazioni da ritenersi valide anche a seguito del nuovo scenario normativo, precisa che *“ai fini dell'applicazione delle disposizioni sul cuneo fiscale, è all'impresa **distaccante** che occorre fare riferimento al fine di stabilire se sussistano i **presupposti legali** richiesti dalla legge”* e quindi con riferimento al **rapporto fra il lavoratore e il soggetto distaccante**.

Pertanto, fino all'avvento delle nuove disposizioni (e quindi fino al periodo d'imposta 2014) tali principi si erano tradotti nella **esclusione** dalla base imponibile del **distaccante** degli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri relativi al personale distaccato quale conseguenza della correlata **non deducibilità** dei costi relativi ai medesimi lavoratori distaccati.

Invece, a seguito dell'interpretazione proposta dalla circolare n. 22/E/2015 e riportata in precedenza, l'Agenzia delle entrate ha migrato verso una soluzione certamente più lineare, che consiste nell'attribuire rilevanza alle somme spettanti al **distaccante** da parte del distaccatario, a fronte di una **deduzione** dei relativi costi del personale assunto con contratto a tempo indeterminato. È opportuno segnalare che, in talune situazioni, le due soluzioni che si sono succedute nel tempo (detassazione degli oneri rimborsati e indeducibilità del costo da un lato e rilevanza degli oneri rimborsati a fronte della **deducibilità** del costo del personale dall'altro) non sempre conducono al medesimo risultato. Ciò accade quanto l'ammontare dei costi sostenuti dal **distaccante** e quello delle somme addebitate al distaccatario non coincidono. Non è infatti infrequente nella prassi che talune imprese (distaccante e **distaccatario**) regolino i loro rapporti sulla base di costi “**standard**” in luogo di una puntuale verifica dei costi del rapporto di lavoro afferente il periodo di distacco.

Vediamo il seguente esempio:

- la società distaccante Alfa sostiene costi per un dipendente assunto con contratto a **tempo indeterminato** pari ad euro 2.000 mensili;
- tale dipendente viene **distaccato** presso la società Beta (distaccatario) per un periodo di 15 giorni;

- in ragione degli accordi tra distaccante e **distaccatario** basati su costi *standard* la somma che quest'ultimo rimborsa al distaccante è pari ad euro 1.100.

Mentre in applicazione delle “vecchie” regole l'impresa **distaccante** avrebbe dovuto rendere irrilevanti gli importi a lei spettanti a titolo di rimborso spese (1.100) e indeducibili i costi relativi al personale **distaccato** (1.000, rapportando il costo mensile di 2.000 ai 15 giorni del distacco), con una sostanziale indifferenza nella determinazione della sua base imponibile IRAP, con la **nuova interpretazione** l'impresa distaccante assegna rilevanza alle somme a lei spettanti a titolo di rimborso spese (1.100) e ciò a fronte della deduzione dei costi relativi al personale **distaccato** (1.000), con un impatto in termini di **maggior base imponibile** IRAP per il soggetto distaccante.

Nel caso, invece, di determinazione “analitica” dell'importo degli oneri da rimborsare, e cioè in esatta misura rispetto a quelli che sono i costi del personale sostenuti dal soggetto **distaccante** (nell'esempio citato, entrambi pari a 1.000), la scelta operata dalla circolare n. 22/E/2015 non produce alcun effetto ai fini della determinazione della base imponibile IRAP del soggetto **distaccante**, ma comporta – rispetto al passato - un diverso trattamento di tali componenti nel modello di dichiarazione IRAP (nella presente dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2015, infatti, l'impresa distaccante non dovrà effettuare alcuna variazione né in aumento né in diminuzione con riferimento ai predetti componenti). Va da ultimo segnalato che la prima versione delle istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione IRAP non risultava allineata alla interpretazione fornita con la circolare n. 22/E/2015. Allineamento intervenuto successivamente ad opera del **Provvedimento direttoriale n.66823 del 5 maggio 2016**, con il quale l'Agenzia delle entrate, correggendo le istruzioni, ha fatto esplicito richiamo al citato documento di prassi.