

OGGETTO: **IRAP E DISTACCO DEL PERSONALE**
QUESITO CONFIMI INDUSTRIA ALLA DIREZIONE DELL'AGENZIA
DELLE ENTRATE

Riportiamo di seguito il quesito che la nostra Confederazione ha inoltrato alla Direzione dell' Agenzia delle Entrate, in merito alla deduzione integrale del costo del lavoro a tempo indeterminato nel particolare caso del distacco del personale.

Sarà nostra cura aggiornarvi sull'esito.

Prot. n. 101/2016

Roma, 20 maggio 2016

Spett.le

Agenzia delle Entrate

Alla c.a. del Direttore Dott.ssa Rossella Orlandi

E-mail: ae.ufficiodirettoreagenzia@agenziaentrate.it

Oggetto: modulistica IRAP - distacco del personale, deduzione residuale e altre deduzioni ex art. 11 D.Lgs 446/97

Gent.ma Dott.ssa Orlandi,

considerata la portata di interesse generale, chiediamo cortesemente ulteriori chiarimenti rispetto a quanto precisato nella C.M. 22/E del 9/6/2015 § 6 ed in particolare in merito all'ultimo paragrafo dedicato al distacco del personale.

Non ci sembra, infatti, che le integrazioni apportate alla modulistica con il recente Provvedimento correttivo del 5/5/2016 n. 66823 abbiamo completamente risolto i dubbi in materia.

Nell'allegato a seguire formuliamo alcuni quesiti in merito.

Con l'occasione ci preme anche segnalare che a nostro giudizio, nella logica di semplificare la gestione dei dati e la compilazione del quadro IS del modello IRAP, parrebbe opportuno che, per i prossimi anni, si valutasse l'opportunità di prevedere un unico rigo in cui collocare l'intero costo del personale a tempo indeterminato, in analogia a quanto avviene per altre figure (ad esempio apprendisti o personale dedicato agli studi e ricerca) per i quali la deduzione del costo è riconosciuta in misura integrale. La compilazione del quadro IS, anche per effetto dell'introduzione della deduzione residuale in oggetto, ha assunto gradi di complicazione eccessivamente elevati.

Ringraziando per l'attenzione, confidando in un possibile riscontro, rimaniamo a disposizione per eventuali chiarimenti.

L'occasione è gradita per porgere cordiali saluti.

Il Direttore Generale

Fabio Ramaioli



Il Responsabile del Coordinamento Fiscale

Francesco Zuech



Segue allegato quesiti

Pag. 1 di 4

QUESITI IN MATERIA DI IRAP

Il principio dell'indeducibilità presso il distaccatario (o l'utilizzatore in caso di lavoro interinale), salva l'applicazione delle deduzioni previste dall'art. 11, risulta confermato dalle modifiche apportate alle istruzioni Irap 2016 (pag. 18, 26 e 28 delle istruzioni originarie nonché, a seguito delle integrazioni apportate con Provv. 5/5/2016, a pag. 37, 52 e 61).

Le medesime istruzioni precisano che *“in caso di personale dipendente per il quale si fruisce delle deduzioni di cui al comma 4-ocies, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 22/E del 9/6/2015”*.

Tale circolare (innovando rispetto al passato) sembra delineare due diverse impostazioni:

1. mantiene fermo il citato principio nel caso di contratti di somministrazione riconoscendo il trasferimento anche della nuova deduzione residuale di cui al comma 4-ocies in capo all'utilizzatore (che spetta ovviamente solo per i dipendenti che la società di somministrazione ha assunto con rapporto a tempo indeterminato);
2. **cambia impostazione** e sembra bloccare, invece, in capo all'impresa distaccante la deduzione residuale spettante per il distacco di personale impiegato con contratto a tempo indeterminato sancendo altresì (altro cambio di rotta) l'imponibilità (in capo al distaccante) delle somme addebitate a titolo di rimborso.

Le istruzioni della modulistica rinviano alla citata C.M. 22/E dalla quale però non è agevole comprendere l'inquadramento nel suo complesso.

Si formulano, in merito, alcuni quesiti.

1) Deduzioni ex art.11 co. 1 lettera a) nel caso di distacco di personale a tempo indeterminato

Si chiede di conoscere se il cambio di orientamento delineato dalla C.M. 22/E/2015 per la deduzione residuale di cui al comma 4-ocies (deduzione spettante al distaccante) riguardi, per il medesimo personale, anche le deduzioni di cui al comma 1 lettera a) dell'art. 11 (ad esempio quelle dei contributi assicurativi e del cuneo fiscale, apprendisti, addetti alla ricerca, ecc).

Note

Nelle istruzioni del rigo IS1 (pag. 72) relative ai contributi assicurativi è precisato che *“In caso di distacco di personale o di lavoro interinale la deduzione spetta all'impresa che utilizza il personale”*. Per il cuneo fiscale, nella R.M. 235/E/2008, era stato precisato che la deduzione spetta al distaccatario in relazione ai giorni di effettivo utilizzo del personale distaccato.

2) Deduzioni ex art.11 co. 1 lettera a) nel caso di distacco di personale a tempo determinato

Si chiede di conoscere se, in presenza di distacco di personale a tempo indeterminato, i medesimi effetti delineati nella C.M. 22/E/2015 operino anche per eventuale distacco di personale a tempo determinato (ad esempio per i contributi assicurativi o per il personale addetto alla ricerca) e, in caso affermativo, se tale effetto sia da verificare con riferimento al singolo dipendente oppure al singolo distaccatario.

Ad esempio, nel caso di distacco presso la società BETA del sig. Rossi, dipendente a tempo indeterminato, e del signor Bianchi, dipendente a tempo determinato, le altre deduzioni legate alla posizione di Bianchi vanno trasferite a BETA o rimangono in capo al distaccante ?

3) Importo addebitato a fronte del distacco

Si chiede se l'innovata imponibilità in capo al distaccante delle somme addebitate a titolo di rimborso determini, specularmente, la deducibilità delle medesime dal lato del distaccatario e in caso affermativo se attraverso l'irrilevanza delle variazioni in aumento di cui ai rigi IQ33, IP37 e IC51 (codice 1) o attraverso le deduzioni del quadro IS. Si osserva che, in caso contrario, il costo del personale a tempo indeterminato risulterebbe di fatto indeducibile in capo al distaccatario.

Note

Si valuti il seguente esempio riferito ad un soggetto che determina la base imponibile ai sensi dell'art. 5 (società di capitali), estremizzato, per semplicità espositiva, al distacco per il 100% di un dipendente a tempo indeterminato.

	Distaccante	Distaccatario Ipotesi A	Distaccatario Ipotesi B
Risultato d'esercizio	0	0	0
Di cui costo sostenuto dal distaccante per il personale distaccato	100 Classificato in B9 del conto economico e quindi irrilevante (indeducibile) nel quadro IC	/	/
Di cui importo addebitato a fronte del distacco (ipotizzando il mero recupero degli oneri retributivi e contributivi)	100 Classificato in A5 da indicare nel rigo IC5 (rilevante, quindi imponibile, come precisato nella C.M. 22/E/2015)	100 Classificato in B7 (come da indicazioni OIC 12), da considerare rilevante (quindi deducibile) in modo speculare a quanto affermato dalla C.M. 22/E/2015	100 Classificato in B7 (come da indicazioni OIC 12) da riprendere in IC51 (come da istruzioni).
Base imponibile lorda (IC64)	100	0	100
Deduzioni art. 11 (Inail, cuneo fiscale e deduzione residuale) cumulativamente corrispondenti al costo del personale	100 Totale risultante dal rigo IS10 (ipotizzando che la precisazione della CM22 riguardi tutte le deduzioni)	/	Da C.M. 22 non è chiaro se spettino ancora anche al distaccatario
Base imponibile Irap netta	100 - 100 = 0	0	100 (1)

1) Il costo del personale a tempo indeterminato risulterebbe indeducibile (disapplicando, di fatto, la finalità ricercata dalla legge di Stabilità 2015) a meno che non vengano riconosciute le deduzioni ex art. 11 anche in capo al distaccatario come peraltro parrebbero confermare le istruzioni della modulistica che rinviano ai chiarimenti della C.M. 22/E ma che, però, non prendono esplicita posizione sul trattamento in capo al distaccatario.

4) Distacco di solo personale a tempo determinato

Si chiede conferma del fatto che, nel caso di esclusivo distacco di personale a tempo determinato (per il quale non spetta la deduzione residuale del comma 4-octies), rimangono valide le consolidate istruzioni (in più parti riproposte anche nel modello 2016) in base alle quali *“nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione (salva l'applicazione delle deduzioni per lavoro dipendente previste dall'art. 11)”* e che nei confronti del distaccante la somma addebitata (voce A5 del conto economico) non è, invece, rilevante previa variazioni in diminuzione da indicare (codice 3) nei righi IQ37, IP43 o IC57 a seconda della natura del soggetto.

5) Deduzioni ex art.11, co.4-quater, per incremento occupazionale e distacco del personale

Si chiede conferma del fatto che la deduzione per incremento occupazionale di cui all'art. 11, co.4-quater, del D.Lgs 446/07, che influenza il computo della deduzione reddituale di cui al nuovo comma 4-octies, spetti esclusivamente al distaccante.

6) Distacco da ente privato che applica il sistema retributivo

Nella C.M. 141/E/98, § 3.5.3, è stato evidenziato come l'art. 11, comma 1-bis (oggi abrogato ma sopravvissuto, in via interpretativa, in quanto principio immanente del sistema Irap¹), preveda alcune deroghe relativamente agli oneri e ai proventi derivanti dal distacco di personale presso terzi: *“Al riguardo viene disposto che gli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri del personale distaccato presso terzi non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP. Giova in proposito osservare che se il distacco del personale avviene a favore di un soggetto che determina la base imponibile secondo le disposizioni di cui al comma 1 dell'art. 10 (ente privato non commerciale), l'onere sostenuto concorre alla determinazione della base imponibile IRAP di quest'ultimo soggetto. Se ad effettuare il distacco del personale, è un soggetto tenuto alle disposizioni dell'art. 10, comma 1, il provento che ne deriva non concorre alla formazione della base imponibile IRAP”*.

Come va interpretata la nuova posizione espressa nella C.M. 22/E/2015 nel caso in cui il distaccante sia un ente non commerciale che, per l'attività istituzionale, determina la base imponibile in base al metodo retributivo e il distacco avvenga in capo ad un distaccatario (impresa) che determina, invece, la base imponibile ai sensi dell'art. 5 o 5-bis del D.Lgs 446/97?

¹ Vedi R.M. 2/DPF/2008.