Irap e distacco di personale: chiarimenti ministeriali

Il trattamento fiscale ai fini Irap del personale distaccato presso terzi alla luce delle modifiche apportate dalla legge Finanziaria 2008 e dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la R.M. 35/E/2009.

di **Luigi Ferrajoli**

AVVOCATO E DOTTORE COMMERCIALISTA - STUDIO FERRAJOLI LEGALE TRIBUTARIO IN BERGAMO E BRESCIA

L'art. 11, co. 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 [CFF ● 3918n] in materia di **imposta regionale** sulle **attività produttive**, prima della modifica apportata dall'art. 1, co. 50, lett. f), n. 3, L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), prevedeva espressamente che gli **importi** spettanti a titolo di **recupero** di **oneri** di **personale distaccato** presso **terzi non concorressero** alla **formazione** della **base imponibile**, con la conseguente **non deducibilità**, in capo al soggetto presso il quale veniva distaccato il personale, degli importi a tal fine elargiti, [1] non concorrendo quindi gli importi testé evidenziati alla determinazione della base imponibile Irap.

La **disciplina** applicabile, in via generale, alla fattispecie del distacco dei lavoratori, recata dall'art. 11, co. 2, D.Lgs. 446/1997, prevedeva, da un lato, l'**esclusione** dalla **formazione** della **base imponibile** del soggetto distaccante degli importi spettanti a titolo di rimborso degli oneri relativi al personale distaccato e, dall'altro, qualificava gli **importi erogati dal soggetto distaccatario**, relativi ai lavoratori distaccati, come *«costi relativi al personale»*, prevedendone, in via generale, l'**indeducibilità** ai fini **Irap**.

Pertanto, da ciò derivava che l'onere sostenuto dal soggetto presso cui veniva distaccato il personale, anche se imputato in una voce di conto economico rilevante ai fini Irap, non concorreva alla formazione della propria base imponibile Irap.

In sostanza si verificava una vera e propria **neutralizzazione fiscale** dell'**operazione** in quanto da una parte, si aveva la non deducibilità dei costi sostenuti per il personale distaccato da parte del soggetto distaccatario e, dall'altra, la non imponibilità dei proventi per il riaddebito delle spese e degli oneri relativi all'impiego del personale da parte del soggetto distaccante.

È bene rilevare che la disposizione testé evidenziata trovava **applicazione** nei confronti di **tutto** il **personale dipendente**, così come affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate attraverso la C.M. 4 giugno 1998, n. 141/E, compreso il **personale dirigente** che svolgeva incarichi di **amministratore** o di **sindaco** presso, ad esempio, società del gruppo, nonché all'impiego di personale sulla base di contratti di cd. «**lavoro interinale**», stante l'analogia sostanziale della fattispecie. [2]

Le modifiche normative mirano a semplificare la determinazione della base imponibile Irap

Principi questi sempre ritenuti pacifici che, però, avevano trovato un momento d'**incertezza** in conseguenza della modifica apportata dal Legislatore sul punto attraverso la sopra richiamata L. 244/2007 entrata in vigore il 1° gennaio 2008.

MODIFICHE APPORTATE dalla LEGGE FINANZIARIA 2008

Il Legislatore attraverso la manovra finanziaria per il 2008 ha apportato rilevanti **novità** in materia di **Irap**, ispirate proprio dalla **finalità** di **semplificare**

1) *L'articolo in commento prevedeva espressamente che:* «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'articolo 10, comma 1, e dell'articolo 10-bis, comma 1».

2) *Si veda sul punto quanto previsto dall'allegato alla C.M. 141/E/1998, par. 3.2.1.2.*

notevolmente i **criteri** utilizzati per **determinare** la **base imponibile** dell'imposta in esame.

A tal fine, si evidenzia, come il **riassetto** effettuato dal **Legislatore** riguardi principalmente:

- la modifica dell'**aliquota d'imposta** che è stata **ridotta** al **3,9%** rispetto al precedente 4,25%;
- le **modalità di determinazione** della **base imponibile**, resa **autonoma** rispetto alle regole fissate in materia di imposte dirette;
- le **modalità di accertamento e riscossione**;
- l'attribuzione della **competenza esclusiva** alle **Regioni**.

Va a tal fine rilevato che il maggior impatto delle modifiche apportate dal Legislatore ha riguardato proprio le **modalità di determinazione** della **base imponibile** avente ad oggetto il suo **allargamento** su cui applicare la nuova **aliquota** ridotta al **3,9%** e, con specifico riferimento alle **società di capitali** e agli **enti commerciali**, così sintetizzabili:

- **non** si **considerano** in **deduzione** le **spese** per il **personale dipendente** classificate in voci diverse dalla voce B.9 del conto economico;
- **indeducibilità** dell'**Ici**;
- gli **interessi passivi** compresi nei **canoni** di **leasing** si determinano in base al **contratto**, non essendo più prevista l'applicazione in base a criteri forfetari stabiliti con decreto ministeriale;
- sono divenute **indeducibili** le somme corrisposte per **obblighi** di **fare**, **non fare** o **permettere** di cui all'art. 167, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF ⊙ 5267];
- sono **imponibili** le **plusvalenze** realizzate con le **cessioni di beni immobili non strumentali diversi** dai cd. «**beni merce**».

Si rileva altresì come la manovra finanziaria abbia **eliminato** le cd. «**variazioni fiscali**», con conseguente rivisitazione sia delle regole per il calcolo del valore della produzione netta in capo ai diversi soggetti passivi nonché delle disposizioni di cui all'art. 11, D.Lgs. 446/1997, concernente proprio le modalità di determinazione della base imponibile comuni ai diversi contribuenti.

Infatti, la manovra finanziaria ha **soppresso** quanto era stabilito dall'art. 11-bis, D.Lgs. 446/1997 nella parte in cui prevedeva, ai fini del calcolo della base imponibile Irap, l'**obbligo di prendere in considerazione i proventi e gli oneri** apportando agli stessi le **variazioni in aumento** ed in **diminuzione** previste per le imposte dirette, comportando, rispetto al passato, un vero e proprio **calcolo** del tutto **indipendente** e sganciato dal calcolo del reddito d'impresa.

Per quanto concerne gli oneri indeducibili, si rileva come la riforma della normativa in materia Irap abbia, innanzitutto, **ampliato** gli **oneri** aventi tali caratteristiche essendo adesso previsti tra gli oneri aventi **natura non deducibile**:

- le **spese** per il **personale dipendente** ed **assimilato**;
- i **costi** relativi ai **collaboratori coordinati** e **continuativi**;
- i **compensi** attribuiti per gli **obblighi di fare, non fare e permettere**, in precedenza deducibili;
- i **compensi** per le altre **prestazioni di lavoro assimilato** a quello dipendente;
- gli **utili** spettanti agli **associati** in **partecipazione** che apportano **solo lavoro**;
- la **quota interessi** dei **canoni** di **locazione finanziaria**, che a differenza di quanto avveniva precedentemente, va desunta direttamente dal **contratto**;
- le **perdite** su **crediti**;
- quanto versato a titolo di **Ici**, in precedenza oneri pienamente deducibili.

ABROGAZIONE dell'ART. 11, CO. 2, D.LGS. 446/1997

Con specifico riferimento all'art. 11, D.Lgs. 446/1997, concernente le disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap, le modifiche apportate dalla manovra finanziaria in esame hanno comportato, tra l'altro, la **totale abrogazione** del suo **secondo comma**, il quale prevedeva espressamente che «*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'articolo 10, comma 1, e dell'articolo 10-bis, comma 1*».

Tale abrogazione ha comportato un'**imponente richiesta** di **chiarimenti** riguardante gli **effetti concreti** sulla determinazione dell'imponibile dell'imposta in esame e, cioè, se in conseguenza di tale modifica legislativa non dovesse più trovare applicazione la neutralizzazione, in capo al soggetto distaccante, dei costi di retribuzione e contribuzione ricevuti a titolo di rimborso e conseguentemente per il soggetto distaccatario, che tali lavoratori utilizzava, la non deducibilità delle somme a tal fine elargite.

Sul punto è intervenuto il Ministero dell'Economia e delle Finanze, dipartimento politiche fiscali, che attraverso la R.M. 12 febbraio 2008, n. 2 ha eliminato ogni dubbio interpretativo. Il Ministero ha, difatti, affermato che, nonostante le modifiche apportate dall'art. 1, co. 50, lett. f), n. 3), L. 244/2007, che ha soppresso il comma secondo dell'art. 11, D.Lgs. 446/1997, rimaneva **ferma**, per il **soggetto distaccante**, la **non imponibilità** delle **somme ricevute** a

titolo di **rimborso** dei **costi retributivi** e **contributivi** con conseguente **non deducibilità** in capo al soggetto **distaccatario** o che utilizza il lavoratore degli oneri versati e ad esso relativi.

Tale principio è stato affermato in conseguenza dell'interpretazione complessiva che il Ministero ha effettuato della manovra finanziaria in commento in tema di imposta regionale sulle attività produttive, stabilendo che, con tale abrogazione, il **Legislatore non** voleva **cambiare l'impostazione sostanziale** in tema di trattamento fiscale ai fini Irap del personale distaccato presso terzi, bensì semplicemente **semplificare** ed **alleggerire** il **testo normativo**, eliminando una prescrizione comunque pacifica e già desumibile a livello sistematico dal decreto in commento.

Continuava il Ministero, a sostegno dell'interpretazione da doversi dare alla modifica legislativa apportata, che «*costituisce, infatti, principio immanente nel sistema Irap, che il **costo del lavoro** deve "**incidere**", in **termini** di **indeducibilità** – ovvero di tassazione, nel caso di base imponibile determinata con il metodo retributivo – sul **soggetto passivo** presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa che concorre alla realizzazione del valore della produzione*».

Principio che trova la sua piena corrispondenza proprio nella **natura giuridica** del **distacco**, dove il soggetto titolare effettivo del rapporto di lavoro subordinato si limita a mettere a disposizione del soggetto fruitore della prestazione lavorativa il fattore lavoro, addossando a quest'ultimo l'onere retributivo relativo.

Rilevava altresì il Ministero che tali principi erano ulteriormente suffragati dal **documento interpretativo** n. 1 del **principio contabile** n. **12** del 13 luglio 2005 che, con specifico riferimento ai soggetti che determinano l'imposta sulle attività produttive sui dati del conto economico, stabiliva espressamente: «*L'**impresa distaccataria** o che utilizza il lavoratore deve indicare il **rimborso** erogato al soggetto distaccante tra i **costi del personale dipendente** classificati nella voce **B9** del **conto economico**, criterio che non può non valere evidentemente per tutti gli altri soggetti passivi dell'Irap*».

A tal fine evidenziava il Ministero come anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007 dovessero ritenersi pienamente valide le istruzioni ai modelli di dichiarazione Irap stabilite dall'Agenzia delle Entrate.

Principi tutti applicabili, si ricorda, oltre che ai **rapporti** di **lavoro** cd. «**interinali**» anche nei confronti del **personale dirigenziale** che svolge incarichi di **amministratore** o di **sindaco** presso **società** del **gruppo**, così come espressamente previsto dalla C.M. 141/E/1998, successivamente richiamata dalla C.M. 12 novembre 1998, n. 263/E che, in tema di regime del distacco di personale presso terzi ai fini Irap, prescrive: «*Si rende applicabile nei confronti di **tutto il personale dipendente**, compreso, ad esempio, il personale dipendente che svolga incarichi di amministratore o di sindaco presso società del gruppo. Al riguardo, si precisa ulteriormente che,*

Trattamento fiscale ai fini Irap del personale distaccato presso terzi

Ante Finanziaria 2008

Il Legislatore attraverso l'art. 11, co. 2, D.Lgs. 446/1997 prevedeva espressamente che «*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'articolo 10, comma 1, e dell'articolo 10-bis, comma 1*»

Post. Finanziaria 2008

L'art. 1, co. 50, lett. f), n. 3, Finanziaria 2008 ha **abrogato** il **secondo comma** dell'art. 11 del decreto Irap.

Interventi di **prassi** per eliminare qualsiasi dubbio interpretativo alla modifica così apportata:

- la R.M. 2/E/2008 ha statuito che «*resta ferma, per il soggetto distaccante o per l'impresa di lavoro interinale, la **neutralizzazione** delle **somme ricevute** a **titolo** di **rimborso** dei **costi retributivi** e **contributivi** e, per il soggetto distaccatario o che impiega il lavoratore, la **tassazione** delle **somme** stesse*»;
- la C.M. 263/E/1998 ha ulteriormente previsto: «*L'**esclusione** dalla **formazione** della **base imponibile** del soggetto **distaccante** degli importi spettanti a titolo di **recupero** degli **oneri** relativi al **personale distaccato** e, al contempo, la **non deducibilità**, per il soggetto presso il quale viene distaccato il personale, degli **importi** stessi*»;
- la R.M. 35/E/2009 ha, richiamando la prassi testé evidenziata, confermato che «*la disciplina applicabile, in via generale, alla fattispecie del distacco dei lavoratori da un lato prevede l'**esclusione** dalla **formazione** della **base imponibile** del soggetto **distaccante** degli **importi spettanti** a titolo di **recupero** degli **oneri** relativi al **personale distaccato** e dall'altro qualifica gli **importi erogati** dal soffetto distaccatario, relativi ai lavoratori distaccati, come **costi relativi** al **personale**, prevedendone, in via generale, l'indeducibilità ai fini Irap in capo allo stesso distaccatario*»

*qualora in base all'accordo tra le due società, gli **importi** dovuti dalla **società** presso cui il **dirigente** svolge l'**incarico** di amministratore o sindaco siano **superiori** a quelli che spetterebbero a titolo di mero **rimborso** degli oneri retributivi e contributivi relativi al dipendente "comandato" – e nel presupposto, ovviamente, che si tratti di compensi reversibili da parte del dipendente stesso – la **regola** in precedenza esposta si rende **applicabile** anche alla **quota** di **rimborso eccedente** detti oneri. Pertanto, l'**intero** importo del **rimborso** costituisce **costo** di **lavoro indeducibile** per la società presso cui viene svolto l'incarico e **provento non tassabile** per la società capogruppo. Come chiarito nella richiamata circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2), i criteri previsti per il distacco di personale devono ritenersi applicabili, stante l'analogia della fattispecie, anche per il cosiddetto "**lavoro interinale**". Va, tuttavia, ricordato che, in questo caso, la parte dell'importo che l'impresa che "affitta" il personale riaddebita all'impresa che lo utilizza, eccedente i costi retributivi e contributivi, costituisce **ricavo tassabile** per la prima e **costo per servizi deducibile** per la seconda anche agli effetti dell'Irap».* [3]

Principi tutti ulteriormente suffragati dalla R.M. 6 febbraio 2009, n. 35/E emessa dalla direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate oggetto di analisi nel proseguo.

CHIARIMENTI MINISTERIALI (R.M. 35/E/2009)

La R.M. 35/E/2009, che **conferma** il **costante orientamento** sopra esaminato, nasce da un **interpello** effettuato da parte di un **consorzio** all'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto il **trattamento tributario** ai fini **Irap** del **distacco del personale**.

Tale consorzio, avente la forma giuridica della **società consortile** a **responsabilità limitata**, operante sia nel **territorio italiano** che in quello **estero**, prevalentemente con il **personale dipendente comandato** dagli **enti** ad esso **associati**, richiedeva delucidazioni all'Amministrazione finanziaria riguardo al secondo comma dell'art. 11, D.Lgs. 446/1997 ed in particolare:

- quale fosse il **soggetto passivo**, ai fini **Irap**, nel caso di personale dipendente degli enti soci, utilizzato dal consorzio in Italia in forza di un comando, senza rimborso delle retribuzioni correlate alle prestazioni lavorative alle Amministrazioni di appartenenza;
- quale fosse il **regime Irap applicabile** al **trattamento di missione** versato dagli enti soci ai dipendenti distaccati presso il consorzio e da quest'ultimo inviato in missione, considerato che tale somma costituiva la sola quota rimborsata dal consorzio alle pubbliche Amministrazioni distaccanti, restando le retribuzioni interamente a carico degli enti di appartenenza.

A tali quesiti l'Amministrazione finanziaria rispondeva, per quanto concerne l'individuazione del soggetto passivo ai fini Irap, che «*qualora l'**ordinaria retribuzione mensile** relativa ai **dipendenti** degli **enti soci**, **distaccati** presso il **consorzio**, resti interamente a **carico** delle **amministrazioni pubbliche** di appartenenza, sono queste ultime, in qualità di enti che sostengono i costi retributivi e contributivi, i **soggetti passivi** ai fini **Irap**».*

Con riferimento, invece, al secondo quesito concernente il **regime Irap** applicabile al trattamento di missione corrisposto dalle Amministrazioni di appartenenza ai propri dipendenti distaccati e a queste ultime rimborsato dal consorzio, l'Agenzia delle Entrate riteneva il **trattamento** di **missione rimborsato** agli **enti partecipanti** dal **consorzio** interpellante un **onere** relativo al **personale** e, di conseguenza, **indeducibile**.

Tale ultimo principio, discende proprio dall'applicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della consolidata prassi secondo cui, nonostante l'abrogazione del secondo comma dell'art. 11 del decreto Irap, i **costi** sostenuti relativi all'utilizzazione del personale distaccato sono **non deducibili** in capo alla distaccataria e di conseguenza, quanto percepito dalla distaccante, **non imponibili** ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Per arrivare a tali conclusioni, infatti, nella risoluzione in commento, l'Amministrazione finanziaria richiama espressamente quanto affermato dalla R.M. 2/E/2008, già oggetto di analisi, con la quale era stato chiarito che, nonostante le modifiche apportate dall'art. 1, co. 50, lett. f), n. 3), L. 244/2007, resta ferma, per il **soggetto distaccante**, la **neutralizzazione** delle **somme ricevute** a titolo di **rimborso** dei **costi retributivi** e **contributivi** e, per il **soggetto distaccatario**, la **tassazione** delle **somme** stesse.

Gli Uffici finanziari hanno, quindi, affermato che l'abrogazione del comma 2 dell'art. 11, D.Lgs. 446/1997 [4] non presume **alcuna volontà** legislativa di **cambiare** l'**impostazione sostanziale** della

3) *C.M. 236/E/1998, par. 2.9.*

4) *Il comma in commento stabiliva che* «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'articolo 10, comma 1, e dell'articolo 10-bis, comma 1».

disposizione, ma ha solo l'**esigenza** di attuare una **semplificazione** del **testo** normativo, eliminando una regola già desumibile a livello sistematico, modifica ispirata proprio dalla volontà di razionalizzare e semplificare il dettato normativo.

In applicazione di quanto sopra e richiamando a tal fine l'ulteriore C.M. 263/E/1998 l'Agenzia delle Entrate ha specificato, relativamente al trattamento tributario ai fini Irap del distacco presso terzi del personale, che sono **esclusi** dalla **formazione** della **base imponibile** del soggetto **distaccante** gli **importi** spettanti a titolo di **recupero** degli **oneri** relativi al **personale distaccato** e, di conseguenza, **non deducibili**, per il soggetto presso il quale viene distaccato ed utilizzato il personale, gli importi a tal fine elargiti. [5]

È in applicazione di tale consolidato orientamento interpretativo [6] che la risoluzione in commento ha precisato che, qualora «*l'ordinaria retribuzione mensile relativa ai dipendenti degli enti soci distaccati presso il consorzio istante resti interamente a carico delle **amministrazioni pubbliche** di **appartenenza**, sono queste ultime, in qualità di enti che sostengono i costi retributivi e contributivi, i **soggetti passivi** ai fini **Irap***» nonché, relativamente al secondo quesito relativo al regime Irap applicabile al trattamento di missione corrisposto dalle amministrazioni di appartenenza ai propri dipendenti distaccati e a queste ultime rimborsato dal consorzio, che «*in base ai chiarimenti sopra richiamati – secondo cui sono esclusi dalla formazione della base imponibile ai fini Irap del soggetto distaccante gli importi spettanti a titolo di rimborso degli oneri relativi al personale distaccato e sono indeducibili gli importi erogati dal soggetto distaccatario relativi ai lavoratori distaccati – il **trattamento** di **missione rimborsato** agli **enti partecipanti** costituisca per il **Consorzio** interpellante un costo relativo al **personale non ammesso in deduzione***».

Da tutto quanto sopra esposto, si evince come, nonostante l'avvenuta **abrogazione** del secondo comma dell'art. 11, D.Lgs. 446/1997, concernente il trattamento fiscale ai fini Irap del personale distaccato presso terzi, a tutt'oggi sia il Ministero dell'Economia e delle Finanze, dipartimento politiche fiscali, che l'Agenzia delle Entrate, sono concordi nel ritenere che la **modifica** così apportata non abbia comportato **nessuna variazione sostanziale** relativa alla **non deducibilità** dei **costi** sostenuti per il **personale distaccato** da parte del soggetto distaccatario e la conseguente **non imponibilità** dei **proventi** per il riaddebito delle spese e degli oneri relativi all'impiego del personale da parte del soggetto distaccante, avendo avuto la modifica legislativa in commento il **mero scopo** di **semplificare** e **razionalizzare** il **testo normativo**, eliminando una prescrizione comunque pacifica e già desumibile a livello sistematico dalla normativa esistente, essendo principio immanente nel sistema Irap, che il costo del lavoro deve «incidere», in termini di indeducibilità, sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa.

Principi tutti suffragati, come testé rilevato, dalla recentissima R.M. 35/E/2009 che ha precisato che «*la **disciplina applicabile**, in via generale, alla fattispecie del **distacco** dei **lavoratori** da un lato prevede l'**esclusione** dalla **formazione** della **base imponibile** del soggetto **distaccante** degli **importi** spettanti a titolo di **recupero** degli **oneri** relativi al **personale distaccato** e dall'altro **qualifica** gli importi erogati dal soggetto distaccatario, relativi ai lavoratori distaccati, come **costi** relativi al **personale**, prevedendone, in via generale, l'**indeducibilità** ai fini **Irap** in capo allo stesso **distaccatario***».

5) *Si veda sul punto la C.M. 236/E/1998.*
6) *R.M. 2/E/2008, C.M. 236/E/1998.*