

Distacco di personale con trattamento “variabile” nella dichiarazione IRAP

Le modalità di compilazione divergono secondo che il dipendente sia impiegato a tempo determinato o indeterminato

/ Luca FORNERO

L'impresa che distacca proprio personale presso un'altra impresa (come può avvenire, ad esempio, all'interno dei gruppi societari) deve porre particolare attenzione all'indicazione dei relativi costi nella dichiarazione IRAP 2016. Infatti, qualora il dipendente sia assunto con un contratto di lavoro a tempo indeterminato, le modalità di **compilazione** del modello differiscono da quelle seguite fino allo scorso anno.

Si ricorda che, con effetto dal periodo d'imposta 2008, l'[art. 1](#) comma 50 lett. f) n. 3 della L. 244/2007 ha **abrogato** l'[art. 11](#) comma 2 del DLgs. 446/97, il quale stabiliva che:

- gli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri del personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile del distaccante;
- nei confronti del soggetto distaccatario, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione.

Tuttavia, la ris. del Dipartimento Politiche fiscali n. [2/2008](#) ha precisato che la modifica introdotta dalla L. [244/2007](#) non riveste natura sostanziale, ma riflette soltanto l'esigenza di attuare una **semplificazione** del testo normativo, eliminando una regola già desumibile a livello sistematico.

Pertanto, anche a seguito della citata soppressione, gli importi dovuti dal distaccatario al distaccante, a titolo di recupero degli oneri dei lavoratori distaccati, sono:

- in deducibili in capo al distaccatario;
- non imponibili in capo al distaccante.

Infatti, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, il costo del lavoro deve “incidere”, in termini di in deducibilità sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa.

Tuttavia, ai sensi dell'[art. 11](#) comma 4-*octies* del DLgs. 446/97 (inserito dall'[art. 1](#) comma 20 della L. 190/2014), a partire dal 2015 (con effetto, quindi, per la prima volta sulla dichiarazione IRAP 2016), i costi afferenti ai dipendenti a tempo indeterminato sono divenuti **interamente** deducibili dal valore della produzione netta.

Tale circostanza ha spinto l'Amministrazione finanziaria a ritornare sull'argomento con la circ. n. [22/2015](#) (§ 2), nella quale è stato precisato che i costi sostenuti in relazione al personale dipendente distaccato impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato sono deducibili dalla base imponibile IRAP dell'impresa distaccante, con conseguente rilevanza degli importi a quest'ultima spettanti, a titolo di rimborso, delle spese afferenti al medesimo personale.

Pertanto, supponendo che gli importi spettanti a titolo

di recupero degli oneri del personale dipendente a tempo indeterminato distaccato presso terzi ammontino a 20.000 euro (per semplicità, si ipotizza che l'ammontare dei costi sostenuti dal distaccante e quello delle somme addebitate al distaccatario coincidano), la distaccante Alfa srl deve evidenziare le deduzioni spettanti per i dipendenti a tempo indeterminato distaccati, ripartendo il citato importo all'interno dei righe **IC66** (“Deduzioni art. 11, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 446”) e **IC69** (“Deduzione del costo residuo per il personale dipendente”). Non deve, invece, più operare la variazione in diminuzione di 20.000 euro nel rigo residuale IC57 (“Altre variazioni in diminuzione”), al fine di “neutralizzare” il rimborso riconosciuto dalla distaccataria e contabilizzato nella voce A.5 del Conto economico. In questo senso, si esprimono anche le istruzioni al modello IRAP, dopo le correzioni apportate dal provv. Agenzia Entrate n. [66823/2016](#).

Nel silenzio della circ. n. 22/2015 e delle istruzioni ai modelli di dichiarazione, si ritiene che l'impresa **distaccataria** continui comunque a beneficiare della possibilità di dedurre integralmente le somme dovute al distaccante a titolo di rimborso degli oneri dei dipendenti a tempo indeterminato distaccati presso di lei (in senso conforme, circ. Assonime n. 7/2015, § 2).

Dal momento che, secondo l'OIC 12 (§ 60), i costi per il personale distaccato presso l'impresa e dipendente da altre imprese sono contabilizzati nella voce B.7 del Conto economico, riprendendo il nostro esempio, l'importo di 20.000 euro dovrebbe confluire, unitamente agli altri costi per servizi, all'interno del rigo **IC8** (“Costi per servizi”), senza la necessità di fornire ulteriori indicazioni.

In alternativa, ferma restando l'inclusione del costo del personale distaccato in tale ultimo rigo, la distaccataria potrebbe apportare una variazione in aumento di 20.000 euro nel rigo IC51 (“Altre variazioni in aumento”), con codice “1”, ed esporre le deduzioni spettanti nella sezione VII del quadro IC, ripartendo tale importo all'interno dei citati righe IC66 e IC69.

Infine, nell'ipotesi di distacco di dipendenti a tempo determinato, le istruzioni al modello IRAP, come “corrette” dal citato provv. n. 66823/2016, hanno confermato che continua a valere la **precedente** impostazione. Così, ad esempio, tornando al nostro esempio e ipotizzando che i dipendenti siano impiegati a tempo determinato, la distaccante Alfa srl dovrebbe operare la variazione in diminuzione di 20.000,00 euro nel rigo residuale IC57 (con codice “3”).