



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 10 giugno 2008

OGGETTO: Consulenza giuridica – Imposta regionale sulle attività produttive – Deduzioni IRAP – Cuneo fiscale – Richiesta parere

Quesito

Le associazioni X e Y hanno formulato alcuni quesiti relativi alle modalità applicative delle deduzioni IRAP previste dall'art. 11, del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Nel dettaglio, le questioni sollevate riguardano:

1. i criteri di applicazione delle deduzioni IRAP concernenti il cuneo fiscale e contributivo in caso di distacco del personale dipendente;
2. le modalità di calcolo dell'incremento occupazionale nell'ipotesi di scelta, in via alternativa, tra la deduzione per incremento occupazionale, di cui all'art. 11, comma 4-*quater*, del D.Lgs. n. 446/97, e le deduzioni IRAP relative al cuneo fiscale;
3. la possibilità per il datore di lavoro che abbia in carico un apprendista, assunto poi in corso d'anno a tempo indeterminato, di poter beneficiare della deduzione del costo integrale dell'apprendista per il periodo in cui il lavoratore risulta assunto con tale tipologia di contratto e, successivamente, della deduzione di 2.000,00 euro, di cui all'art. 11, comma 4-bis.1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, ovvero delle deduzioni per il cuneo fiscale, parametrare ai giorni di effettivo impiego del lavoratore con contratto a tempo indeterminato;
4. la possibilità di cumulo, nel limite massimo del costo del singolo dipendente, della deduzione base per incremento occupazionale (che

potrebbe essere inferiore al costo del lavoro dell'anno in cui viene applicata la deduzione) con la deduzione di 2.000,00 euro prevista dall'art. 11, comma 4-bis.1, del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Relativamente ai quesiti formulati, le Associazioni istanti ritengono che:

1. sia l'impresa distaccataria a dover beneficiare delle misure relative al cuneo fiscale, in quanto è questa e non l'impresa distaccante a restare, di fatto, incisa del costo relativo al personale impiegato;
2. al fine di verificare la condizione relativa all'incremento occupazionale, si debba tener conto anche dei lavoratori per i quali si intenda fruire della riduzione del cuneo fiscale;
3. il datore di lavoro possa beneficiare della deduzione del costo integrale dell'apprendista per il periodo in cui il lavoratore è assunto con tale contratto, e poi, in relazione al medesimo lavoratore, della deduzione di 2.000,00 euro ovvero, in alternativa, delle deduzioni per il cuneo fiscale in proporzione ai giorni di effettivo impiego del lavoratore a tempo indeterminato, in quanto l'alternatività tra le deduzioni dovrebbe operare solo in relazione al medesimo lasso temporale;
4. sia possibile cumulare la deduzione base per incremento occupazionale con la deduzione di 2.000,00 euro di cui al comma 4-bis.1 dell'art. 11 del decreto IRAP, nel limite massimo del costo sostenuto in relazione al singolo dipendente.

Parere della Direzione

Quesito n. 1

Attribuzione del cuneo fiscale in caso di distacco di personale

Il D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, di "Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003,

n. 30", introduce nella disciplina giuridica del lavoro subordinato la figura del distacco del lavoratore. L'art. 30, comma 1, della norma in esame stabilisce che il distacco è ammesso quando un datore di lavoro, a soddisfazione di un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'espletamento di una prestazione lavorativa. Il successivo comma 2 dispone che, in caso di distacco, il datore di lavoro risponde del trattamento economico e normativo spettante al lavoratore di cui, deve ritenersi, risponde solidalmente anche il destinatario del distacco che usufruisce delle sue prestazioni.

Stando alla lettera della norma, dunque, nelle ipotesi di distacco di personale, il rapporto giuridico permane in capo all'impresa distaccante. Il distacco, infatti, deve essere inteso come una diversa modalità di impiego del personale da parte dell'impresa distaccante che, anziché utilizzarlo in proprio, decide di trasferirne l'impiego presso terzi.

È, altresì, evidente che il soggetto, in concreto, inciso del costo relativo al personale è il distaccatario, tenuto a rimborsare al distaccante le spese relative al personale utilizzato.

Sul piano fiscale, 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', tuttavia, corretto ritenere che, nella misura in cui il personale sia, di fatto, dislocato presso il distaccatario e quest'ultimo sia tenuto a rimborsare il costo relativo al personale utilizzato, competono al distaccatario anche le deduzioni relative al cuneo fiscale, secondo il principio per cui le deduzioni "seguono il lavoratore", sempreché anche il distaccatario rientri nell'ambito dei soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e) del decreto IRAP.

Resta inteso che le deduzioni spetteranno al distaccatario, che sostiene le spese per il personale, in ragione dei giorni di effettivo utilizzo del personale distaccato. Pertanto, nell'ipotesi in cui il distacco venga posto in essere per un periodo di tempo inferiore all'anno (si assume il periodo d'imposta coincidente

con l'anno solare), le deduzioni dovranno essere proporzionalmente ripartite tra il distaccante e il distaccatario.

Quesito n. 2

Modalità di determinazione delle deduzioni alternative

Secondo quanto precisato dalla circolare n. 7/E del 13 febbraio 2006 e, successivamente, dalla circolare n. 26/E del 12 luglio 2006, al fine di verificare la sussistenza dell'incremento occupazionale rilevante ai fini dell'applicazione delle deduzioni previste dall'articolo 11, comma 4-*quater*, del D.Lgs. n. 446 del 1997, occorre confrontare per ciascun periodo d'imposta il numero di lavoratori con contratto a tempo indeterminato in carico al 31 dicembre di ciascun anno e la media degli occupati con il medesimo contratto relativa al periodo d'imposta precedente a quello considerato.

Si ritiene, in via di principio, che ai fini del calcolo del predetto incremento occupazionale si possa tener conto anche dei lavoratori per i quali si intende fruire delle deduzioni dalla base imponibile IRAP relative al c.d. cuneo fiscale, di cui al comma 1, lettera a), nn. 2), 3), 4) del citato articolo 11, che sono alternative alle deduzioni spettanti per gli incrementi occupazionali.

La determinazione delle deduzioni spettanti per l'incremento occupazionale va operata secondo le regole ordinarie, a prescindere dalla circostanza che poi si opti in parte per le deduzioni alternative del cuneo fiscale.

Resta fermo il principio già enunciato con la circolare n. 61/E del 19 novembre 2007, secondo cui l'alternatività nella scelta tra le nuove deduzioni e le deduzioni preesistenti deve essere operata "per teste".

Sarà, dunque, necessario al termine del periodo d'imposta di riferimento:

1. verificare, innanzitutto, che ci sia stato l'incremento occupazionale, confrontando il numero complessivo dei lavoratori a tempo indeterminato in carico al 31 dicembre dell'anno di riferimento con la media degli occupati del periodo precedente;

2. in presenza di incremento, scegliere per quanti lavoratori si intenda beneficiare della deduzione per incremento occupazionale;

3. calcolare, in via residuale, il numero di lavoratori per i quali si ha diritto a fruire delle deduzioni per il cuneo fiscale.

Si ricorda che a prescindere dalla scelta operata tra la deduzione per incremento occupazionale e le deduzioni per il fiscale, i contributi assicurativi sono sempre deducibili in quanto cumulabili con ogni altra deduzione.

Per maggiore chiarezza espositiva si propone il seguente esempio:

Lavoratori a tempo indet. 31/12/x-1	Lavoratori assunti anno x	Lavoratori a tempo indet. anno x	Media occupati a tempo indet. anno x-1	Incremento occupaz. anno x	Deduzione incremento occupaz. fruibile	Deduzione incremento occupaz. fruita	Deduzioni cuneo fiscale
80	30	110	86,5	23,5	30	25	85

Nell'esempio, la sussistenza di un incremento pari a 23,5 (110 – 86,5) consente al datore di lavoro di beneficiare della deduzione per tutti i lavoratori di nuova assunzione (pari a 30). Se il datore di lavoro sceglie di fruire della deduzione per incremento occupazionale solo per 25 dei 30 nuovi lavoratori, il numero dei dipendenti per i quali è possibile fruire delle deduzioni per il cuneo fiscale risulta pari a 85 [differenza tra il numero dei lavoratori a tempo indeterminato al 31 dicembre dell'anno di riferimento (110) e il numero dei lavoratori per i quali si è scelto di fruire della deduzione per incremento occupazionale (25)].

Resta ferma l'applicazione delle regole ordinarie, per cui:

- si decade dal beneficio relativo all'incremento occupazionale nel caso in cui il numero complessivo dei lavoratori dipendenti (considerando anche quelli a tempo determinato e quelli per i quali

si fruisce del cuneo) al termine del periodo d'imposta di riferimento risulti pari o inferiore al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004;

- per ogni dipendente l'ammontare delle deduzioni spettanti non può in nessun caso eccedere il costo del lavoro ad esso relativo;
- l'ammontare complessivo delle deduzioni ammesse non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro (ex art. 11, comma 4-*septies*, del D.Lgs. n. 446 del 1997).

Quesito n. 3

Trasformazione del contratto di lavoro di un apprendista

Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro in corso d'anno (assumendo l'anno come periodo d'imposta) decida, in relazione ai dipendenti inizialmente assunti come apprendisti, di trasformare il rapporto di lavoro a tempo indeterminato, potrà beneficiare ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), n. 5, del decreto IRAP, della deduzione per apprendisti per tutto il periodo in cui i lavoratori sono assunti con tale qualifica e, successivamente, in alternativa, della deduzione di 2.000,00 euro di cui al comma 4-*bis*.1, del medesimo articolo 11, ovvero delle deduzioni relative al cuneo fiscale in proporzione ai giorni compresi nel periodo d'imposta considerato, in cui i lavoratori risultano impiegati a tempo indeterminato. Si ritiene che tale interpretazione sia coerente con la *ratio* della norma, diretta a incentivare politiche aziendali di stabilizzazione dei posti di lavoro, sia in termini di riconversione dei lavoratori precari sia in termini di assunzione diretta del personale con contratti di lavoro stabili e di lunga durata.

Resta, comunque, fermo il principio per cui l'importo delle deduzioni ammesse non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro.

Quesito n. 4

Cumulo della deduzione di 2.000,00 euro con quella prevista in caso di incremento occupazionale

Nel rispetto del limite massimo di deduzioni ammesse per ogni dipendente, rappresentato dal costo del lavoro relativo a ciascun dipendente, si ritiene possibile, in linea di principio, per il datore di lavoro beneficiare sia della deduzione per incremento occupazionale sia della deduzione di 2.000,00 euro prevista dall'articolo 11, comma 4-*bis*.1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, in quanto, come disposto dal comma 4-*septies* del medesimo articolo, tali deduzioni non sono tra loro alternative. Si ricorda, a tale riguardo, che la deduzione di 2.000,00 euro può essere fruita nel rispetto delle ulteriori condizioni previste dalla norma. Nello specifico, possono fruire della suddetta deduzione i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e), del decreto IRAP, con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta considerato a euro 400.000,00. Ai fini del computo del numero dei lavoratori dipendenti non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione e lavoro.

Da ultimo, si ricorda che la legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha rimodulato l'importo della deduzione prevista dal comma 4-*bis*.1 dell'articolo 11 citato che passa da 2.000,00 a 1.850,00 euro su base annua per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta fino ad un massimo di cinque.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.