

Risposta n. 95/2026

OGGETTO: IRAP – artt. 5 e 11 del d.lgs. n. 446 del 1997 – società residente – costo del personale assunto in Italia e impiegato all'estero – assenza di stabile organizzazione all'estero – deducibilità – condizioni

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.r.l. (di seguito, "Società") presenta un'istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera *a*), della legge 27 luglio 2000, n. 212, volta a ottenere chiarimenti in merito all'interpretazione e applicazione del combinato disposto degli articoli 5 e 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446 (di seguito, "decreto Irap").

Nello specifico, la Società chiede se - nell'ipotesi in cui, come nel caso rappresentato in istanza, la società/datrice di lavoro sia un soggetto residente in Italia che non disponga di sedi o di stabili organizzazioni all'estero - sia o meno deducibile, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (di seguito, anche, "IRAP"), il

costo del lavoro relativo al personale dipendente assunto in Italia con contratto a tempo indeterminato e impiegato all'estero.

La Società rappresenta di essere stata costituita nel [...], di avere sede a [...] e di essere una piattaforma che [...] dell'ambiente BETA, supportando, in particolare, non solo le grandi aziende che devono gestire molte licenze BETA, ma anche i *team IT* nell'ambito delle relative attività di controllo.

La Società rileva che la propria attività viene svolta tramite *team* specializzati, che operano nel mercato globale della gestione e *governance* di BETA, con una forte presenza in [...], [...] e [...], quindi, in più Paesi, sia appartenenti all'Unione Europea, sia extra-UE. Questa attività viene svolta tramite l'impiego di personale dipendente, assunto in Italia, che presta la propria opera in Italia e all'estero.

In particolare, la Società rappresenta che il personale che opera all'estero, regolarmente inquadrato ai fini giuslavoristici e contributivi in Italia, è assunto a tempo indeterminato e svolge la propria attività in [...], [...] e [...], senza necessità di un ufficio o di una stabile organizzazione in detti Paesi. I servizi sono prestati nei suddetti Paesi tramite le figure sotto riportate, annoverate nell'istanza a titolo esemplificativo: [...].

Alla luce di quanto sopra descritto, la Società chiede "*se il costo del lavoro relativo al personale assunto in Italia con contratto a tempo indeterminato, e operante all'estero, possa ritenersi deducibile ai fini Irap, ai sensi degli articoli 5 e 11 del D.lgs. n. 446/1997, e del principio di inerenza richiamato da prassi e giurisprudenza*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società osserva come, ai sensi dell'articolo 5 del decreto Irap, per i soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, dello stesso decreto, tra cui le società di capitali, il valore della produzione netta sia determinato secondo il criterio civilistico, quale differenza tra le voci A e B del conto economico, con esclusione di alcune componenti tra cui, in via generale, il costo del personale (B9).

La Società rileva che l'articolo 11 del decreto Irap introduce specifiche deduzioni dal valore della produzione, riferite alle spese per il personale dipendente assunto con contratto a tempo determinato e indeterminato, riconoscendo in particolare la deduzione integrale del costo del lavoro dei dipendenti a tempo indeterminato (*cfr.* il comma 4-*octies*).

La Società evidenzia che, per le società di capitali, l'imponibilità/deducibilità, ai fini IRAP, dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico e richiama, in proposito, le circolari n. 36/E del 16 luglio 2009 e n. 39/E del 22 luglio 2009.

In altre parole, la Società precisa che *"i costi imputati a [c]onto economico in applicazione dei principi civilistici sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza alla base imponibile IRAP: in pratica, il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili (nello stesso senso, cfr. Cass. 2.5.2024 n. 11791 e 11.6.2018 n. 15115, Cass. 20.12.2012 n. 23551)"*.

Ciò posto, la Società osserva che, ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del decreto Irap, il tributo regionale si applica esclusivamente al valore della produzione netta realizzato nel territorio italiano, rilevando che, conformemente a tale principio, è prevista

la deduzione dalla base imponibile della quota di valore della produzione imputabile ad attività esercitate all'estero, determinata secondo i criteri di ripartizione territoriale di cui all'articolo 4, comma 2, del medesimo decreto, basati principalmente sulla distribuzione delle retribuzioni del personale dipendente.

La Società evidenzia che l'Amministrazione finanziaria ha adottato negli anni un'interpretazione di tipo formalistico, secondo cui l'esclusione dalla base imponibile IRAP è ammessa esclusivamente nei casi in cui l'attività all'estero sia esercitata per il tramite di una stabile organizzazione estera, ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del decreto Irap.

Sul punto, la Società sottolinea come tale impostazione, confermata dalla circolare ministeriale n. 263 del 12 novembre 1998, preveda inoltre che l'attività estera si sia protratta per un periodo non inferiore a tre mesi.

La Società rileva che l'orientamento, che subordina la deducibilità del valore estero alla presenza di una stabile organizzazione, non è stato successivamente modificato dall'Amministrazione finanziaria e trova conferma anche nelle istruzioni ai modelli dichiarativi. Dunque, in base alla impostazione sopra richiamata, la Società sostiene che, in assenza di una stabile organizzazione all'estero, l'intero valore della produzione, ancorché generato fuori dal territorio italiano, risulti attratto nella base imponibile IRAP.

Pertanto, la Società ritiene di poter dedurre, nel caso in esame, dalla base imponibile IRAP i costi sostenuti per il personale assunto a tempo indeterminato che presta la propria attività lavorativa all'estero, specificando che tutti i ricavi, in assenza di una stabile organizzazione all'estero, sarebbero imponibili in Italia.

A questo riguardo, la Società rileva che l'assenza di una stabile organizzazione estera comporta l'impossibilità di escludere dalla base imponibile IRAP il valore della produzione generato all'estero, che viene quindi assoggettato integralmente a imposizione in Italia, con la conseguente possibilità di dedurre i relativi costi secondo le ordinarie regole del tributo.

Pertanto, a parere della Società, la deducibilità dei suddetti costi, in assenza di una stabile organizzazione, deve essere valutata in base al principio generale di inerenza ossia al collegamento funzionale tra il costo e l'attività produttiva di ricavi imponibili in Italia.

Sul punto, la Società osserva che il principio di inerenza, ai fini IRAP, impone che il costo sia riferibile all'attività di impresa e quindi sia sostenuto nell'interesse dell'attività produttiva di ricavi imponibili.

Dunque, la Società ritiene, che, nel caso in esame, il costo del lavoro relativo al personale assunto in Italia con contratto a tempo indeterminato e operante all'estero possa ritenersi deducibile ai fini IRAP, ai sensi degli articoli 5 e 11 del decreto Irap e del principio di inerenza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che il presente parere viene reso sulla base degli elementi indicati dalla Società, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità, con riserva di riscontro nelle sedi competenti. Inoltre, la presente risposta viene formulata in termini generali in relazione al quesito posto senza implicare alcuna valutazione circa l'*an* e il *quantum* del costo del lavoro relativo

al personale assunto in Italia con contratto a tempo indeterminato in concreto rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta imponibile ai fini IRAP, né presuppone alcuna valutazione in merito all'inerenza del costo sostenuto in relazione ai singoli dipendenti e all'affermata assenza di alcuna stabile organizzazione all'estero della Società.

Su questi aspetti e su qualunque altra valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentati dalla Società, resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò posto, occorre ricordare che il sistema di determinazione della base imponibile dell'IRAP è fondato sul cd. principio di presa diretta dal bilancio e sul conseguente sganciamento dalle regole di determinazione dell'IRES.

In particolare, l'articolo 5 del decreto Irap, applicabile alla determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali, prevede che *"la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio"*.

Tanto premesso, il caso in esame riguarda la deducibilità, ai fini IRAP, dei costi relativi al personale dipendente assunto in Italia con contratto a tempo indeterminato ed impiegato all'estero, senza il supporto di sedi o di stabili organizzazioni all'estero.

Tale ultima circostanza, che in questa sede si assume acriticamente, ha rilievo dirimente per poter affermare che l'Istante determina la base imponibile senza applicare

l'articolo 12 del decreto Irap, bensì le ordinarie regole di cui al combinato disposto degli articoli 5 e 11 del decreto Irap.

In effetti, un soggetto passivo residente in Italia che svolge all'estero la propria attività, senza una stabile organizzazione, è assoggettato al tributo regionale in relazione all'intero valore della produzione netta, ovunque la stessa sia svolta (in Italia o all'estero). Tale conclusione trova conferma nelle istruzioni alla dichiarazione modello IRAP, nella sezione dedicata alle deduzioni ai sensi dell'articolo 11 del decreto Irap, in cui è stato chiarito che "*[...] nell'ipotesi di soggetto residente nel territorio dello Stato che svolge attività anche all'estero le deduzioni sono riconosciute solo limitatamente al personale impiegato nel territorio dello Stato (cfr. circolare n. 8 del 3 aprile 2013)*" (cfr. pag. 55 delle istruzioni al modello IRAP 2025).

Con specifico riferimento alle spese per il personale, il comma 3 dell'articolo 5 del decreto Irap stabilisce che "*[t]ra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del codice civile [...]*".

Il successivo articolo 11, concernente le disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta, prevede, al comma 4-*octies*, che "*[p]er i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammesso in deduzione il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato [...]*", come, da ultimo, sostituito dall'articolo 10, comma 1, lettera e), del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122 (cfr. la risoluzione n. 40/E del 15 luglio 2022).

Con la modifica al comma 4-*octies*, il legislatore ha inteso "*razionalizzare*" il quadro delle norme in materia di IRAP che governano la deduzione dei costi generati dalle diverse forme contrattuali del rapporto di lavoro, riformulando la disposizione che regola la deduzione del costo del lavoro prestato con rapporto a tempo indeterminato, elevandola così a rango di disposizione generale (*cfr.* la relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto-legge n. 73 del 2022, AC 3653, XVIII Legislatura). Con l'introduzione di tale previsione, sono state conseguentemente abrogate le deduzioni speciali preesistenti applicabili al rapporto di lavoro a tempo indeterminato in modo da semplificare la determinazione del valore della produzione e l'attività di compilazione dei modelli dichiarativi.

Nel caso di specie, la Società dichiara di offrire ai propri clienti una serie di servizi informatici avvalendosi di personale assunto in Italia con contratto a tempo indeterminato e impiegato stabilmente all'estero, senza però il supporto di alcuna stabile organizzazione al di fuori dell'Italia. Visto che la Società non dispone di una stabile organizzazione all'estero, l'intero valore della produzione netta dalla stessa prodotto risulta imponibile in Italia.

Considerato il dato letterale dell'articolo 11, comma 4-*octies*, del decreto Irap e la sua *ratio*, si ritiene che, alla luce degli elementi forniti in sede di istanza, la Società possa dedurre dalla base imponibile dell'IRAP il costo complessivo del personale dipendente assunto in Italia con contratto a tempo indeterminato ed impiegato all'estero (senza una stabile organizzazione), sempre nel rispetto del principio di inerenza che presidia la determinazione della base imponibile del tributo regionale.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)