

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 13/12/2006 n. 139

## Oggetto:

Istanza di interpello- Art. 11, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n.446 del 1997 - Deducibilita', ai fini IRAP, di somme corrisposte ai disabili, prima dell'assunzione in servizio, in base a contratti di collaborazione coordinata e continuativa nonche' a borse-lavoro per tirocini finalizzati all'assunzione- Universita' degli studi Beta.

## Testo:

L'Universita' degli studi Beta chiede di conoscere se siano deducibili dalla base imponibile IRAP le somme corrisposte a soggetti disabili precedentemente all'assunzione in servizio, qualora dette somme siano state corrisposte in base a:

- contratti di collaborazione coordinata e continuativa dai quali non risulti lo stato di disabile;
- borse-lavoro per un tirocinio finalizzato all'assunzione di soggetti disabili, mediante convenzione con la Provincia.

L'interpellante chiede, altresì, chiarimenti sulla corretta compilazione del quadro IQ del modello di dichiarazione IRAP.

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che le somme oggetto del quesito corrisposte a soggetti disabili, precedentemente all'assunzione in servizio, in base a contratti di collaborazione coordinata e continuativa nonche' quelle erogate a titolo di borse-lavoro siano deducibili dalla base imponibile IRAP in quanto redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, concernente disposizioni comuni per l'individuazione del valore della produzione netta, stabilisce che nella determinazione della base imponibile IRAP "sono ammessi in deduzione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese relative agli apprendisti, ai disabili e le spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro, nonche', per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ivi compresi quelli per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo, a condizione che l'attestazione di effettivita' degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro, nelle forme previste dall'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, e successive modificazioni, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale".

La norma in argomento prevede, in sostanza, la deducibilita' dalla base imponibile IRAP delle spese dalla stessa individuate, fra le quali sono comprese quelle sostenute per i soggetti disabili.

Con risoluzione n. 64/E del 16 maggio 2006 e' stato precisato che la finalita' perseguita dal legislatore attraverso la previsione della deducibilita' delle spese relative ai lavoratori disabili e' stata quella di ridurre il costo del lavoro e, quindi, di rendere meno oneroso l'inserimento e la permanenza nel mondo del lavoro dei predetti soggetti.

Si osserva, al riguardo, che l'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 446 del 1997, nell'ammettere in deduzione, fra le

altre, le spese relative ai disabili non richiama alcuna tipologia contrattuale ne' fornisce indicazioni sul rapporto di lavoro intercorrente fra datore di lavoro e lavoratore disabile.

Dalla formulazione letterale della norma discende, quindi, che ai fini dell'applicabilita' della deduzione in argomento rileva esclusivamente la sussistenza della condizione di disabile in capo al lavoratore.

Per l'esatta individuazione della categoria dei disabili occorre fare riferimento alla specifica normativa che disciplina il settore.

Al riguardo, con risoluzione n. 142/E del 26 novembre 2004 e' stato precisato che "per l'identificazione delle categorie di disabili, le cui spese possono essere portate in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP dal datore di lavoro, occorre far riferimento, oltre ai soggetti definiti dall'articolo 1 della legge n. 68 del 1999, anche a quelli assunti ai sensi della previgente legge n. 482 del 1968".

Pertanto, ai fini dell'applicabilita' della deduzione delle spese relative ai disabili, di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 446 occorre verificare il possesso della condizione di disabile, come definita dall'articolo 1 della legge 12 marzo 1999, n. 68 nonche', relativamente ai lavoratori assunti prima dell'entrata in vigore della predetta disposizione, dalla legge 2 aprile 1968, n. 482, ed occorre, altresì, che la minorazione sia riconosciuta dagli organi competenti ai sensi delle disposizioni recate dalle citate leggi n. 68 del 1999 e n. 482 del 1968.

Da quanto sopra esaminato, si evince che, ai fini dell'applicabilita' della deduzione dalla base imponibile IRAP delle spese sostenute per i lavoratori disabili, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 446 non rileva la tipologia contrattuale del rapporto intercorrente fra il datore di lavoro e i soggetti disabili.

Si ritiene, tuttavia, che attesa la finalita' della norma di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 446 che mira a favorire l'inserimento dei disabili nel mondo del lavoro, occorre che il contratto di collaborazione sia coerente con tale finalita' e che, pertanto, la condizione di minorazione del lavoratore di cui alla legge n. 68 del 1999 e alla legge n. 482 del 1968 venga fatta rilevare nello stesso contratto di lavoro.

Tutto cio' premesso, con riferimento al caso di specie, si ritiene che qualora dai contratti di collaborazione coordinata e continuativa non rilevi lo stato di disabilita' del lavoratore, non potra' applicarsi la deduzione dalla base imponibile IRAP di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Resta fermo quanto precisato con risoluzione n. 64/E del 2006 con riferimento alle ipotesi in cui la condizione di disabilita' sopravvenga in costanza di rapporto.

Riguardo alla deducibilita' dalla base imponibile IRAP delle borse-lavoro per tirocini finalizzati all'assunzione, si osserva quanto segue.

L'articolo 7, comma 1, della legge n. 68 del 1999 stabilisce che al fine di adempiere all'obbligo di assunzione di personale disabile previsto dall'articolo 3, comma 1, della medesima legge n. 68 i datori di lavoro "assumono i lavoratori facendone richiesta di avviamento agli uffici competenti ovvero attraverso la stipula di convenzioni ai sensi dell'articolo 11" della stessa legge.

Il richiamato art. 11, comma 1, della legge n. 68 del 1999 prevede che "al fine di favorire l'inserimento lavorativo dei disabili" gli uffici competenti, ovvero gli organismi designati dalle regioni ai sensi dell'articolo 6, comma 1, della stessa legge, "possono stipulare con il datore di lavoro convenzioni aventi ad oggetto la determinazione di un programma mirante al conseguimento degli obiettivi occupazionali di cui alla presente legge".

Il successivo comma 2 del medesimo articolo 11 precisa che tra le modalita' che possono essere definite in base alle predette convenzioni "vi sono anche la facolta' di scelta nominativa, lo svolgimento di tirocini con finalita' formative o di orientamento, l'assunzione con contratto di lavoro a termine, lo svolgimento di periodi di prova piu' ampi di quelli previsti dal contratto collettivo (...)".

L'articolo 13, comma 3, della medesima legge n. 68 stabilisce, altresì, che "il datore di lavoro che, attraverso le convenzioni stipulate ai sensi dell'articolo 11, assicura (...) la possibilità di svolgere attività di tirocinio finalizzata all'assunzione, per un periodo fino ad un massimo di dodici mesi, rinnovabili per una sola volta, assolve per la durata relativa l'obbligo di assunzione".

Dalla normativa sopra richiamata si evince, quindi, che l'assunzione del lavoratore disabile può realizzarsi, fra l'altro, anche attraverso lo svolgimento di tirocini formativi finalizzati all'assunzione, durante i quali, in sostanza, il datore di lavoro utilizza le prestazioni lavorative del soggetto disabile a fronte della corresponsione di una borsa-lavoro.

Pertanto, con riferimento al caso oggetto di interpello, si ritiene che l'Università degli studi Beta possa procedere alla deduzione dalla base imponibile IRAP delle somme corrisposte ai soggetti disabili a titolo di borsa-lavoro per un tirocinio finalizzato all'assunzione, sempre che la costituzione del tirocinio avvenga in ragione dello stato di disabilità accertato dagli organi competenti ai sensi delle disposizioni recate dalla legge n. 68 del 1999.

Si fa presente, infine, che ai fini della compilazione del modello di dichiarazione IRAP, le spese relative ai lavoratori disabili deducibili sulla base di quanto sopra precisato potranno essere indicate nella sezione I: "Attività istituzionali"; rigo IQ2: "Deduzioni"; seconda colonna: "Spese apprendisti e disabili".

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.