



Divisione Contribuenti

*Direzione Centrale Persone Fisiche,
Lavoratori Autonomi ed Enti non
Commerciali*

Risposta n. 304

***OGGETTO: Rimborso spese missioni - articolo 51, comma 5, del TUIR -
Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio
2000, n. 212 -***

QUESITO

Nell'ambito delle iniziative promosse dall'EASO (Ufficio Europeo di Sostegno per l'Asilo) per far fronte all'attuale pressione migratoria, è stato sottoscritto, a cura del Dipartimento di Pubblica Sicurezza, un Piano operativo di sostegno per l'Italia, che prevede la realizzazione di percorsi formativi strutturati, a favore degli operatori della Polizia di Stato, in servizio negli Uffici Immigrazione delle Questure e negli Uffici di Polizia di Frontiera.

Le modalità di rimborso, definite dall'Agenzia EASO, prevedono la corresponsione di un rimborso spese, direttamente sul conto corrente bancario o postale dell'interessato, pari ad euro 246,00 lordi giornalieri, pro-capite, per una durata massima di tre giorni. Nel predetto importo sono ricomprese le spese relative al trasporto, al vitto ed all'alloggio.

Con la presente istanza di interpello, si chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale delle citate somme erogate nell'ambito delle descritte missioni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA
PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerata la natura del rimborso, i predetti emolumenti, al momento, non sono stati assoggettati a contribuzione e non sono stati valutati fiscalmente imponibili, atteso che in tale importo non si rileva alcuna quota indennitaria.

La scrivente Amministrazione ritiene che le citate somme, corrisposte a titolo forfetario, quali costi per la sussistenza quotidiana (*costs for daily subsistence*), di cui all'articolo 6 dell'accordo stipulato con l'Agenzia EASO, non possano configurare un'integrazione del reddito assoggettabile a ritenuta IRPEF, ma perseguono lo stesso fine cui tende il rimborso analitico delle spese per vitto e alloggio.

Tanto premesso, al fine di procedere alla corretta applicazione della normativa in tema di ritenute sui redditi di lavoro dipendente, si chiede di confermare che le predette somme non siano da considerarsi reddito di lavoro dipendente e quindi totalmente non assoggettabili alle trattenute contributive e fiscali ai sensi delle disposizioni previste dal TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si fa presente che esula dalla competenza della scrivente il regime previdenziale delle somme oggetto dell'istanza in esame.

Per quanto attiene agli aspetti fiscali, si osserva che i redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR sono determinati in base al principio di onnicomprensività, previsto dal successivo articolo 51, comma 1, in applicazione del quale costituiscono reddito tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce, anche da terzi, nel periodo d'imposta, a qualunque titolo ed anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

In generale, quindi, tutte le somme corrisposte, anche a titolo di rimborso spese, al lavoratore in ragione del suo *status* di dipendente costituiscono per

quest'ultimo reddito di lavoro dipendente, salvo quanto statuito dai commi 2 e seguenti del citato articolo 51.

Il comma 5, in particolare, definisce il regime fiscale da applicare alle somme corrisposte al dipendente, nell'ipotesi in cui sia incaricato di svolgere l'attività lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro (c.d. trasferte o missioni), distinguendo a seconda che le prestazioni lavorative siano o meno svolte nel territorio del comune ove è ubicata la sede di lavoro.

Ed infatti, mentre le *“indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito”*, per le trasferte fuori del territorio comunale sono previsti tre distinti sistemi di tassazione in ragione del tipo di rimborso (analitico, forfetario o misto) scelto.

In ogni caso, non è possibile ipotizzare, accanto alle fattispecie individuate dal legislatore tributario nel comma 5 dell'art. 51 del TUIR, nuovi e diversi sistemi di calcolo degli importi che non concorrono al reddito.

Nella fattispecie in esame, si rileva che l'articolo 6 dell'accordo stipulato con l'Agenzia EASO prevede la corresponsione di rimborsi forfetari delle spese relative al trasporto, al vitto e all'alloggio, sostenute nel corso della missione coordinata dal citato organismo europeo. Inoltre, l'istante rappresenta che tali somme sono direttamente accreditate sul conto corrente bancario o postale dell'operatore della Polizia di Stato.

Ciò considerato, in ragione del principio di onnicomprensività e del carattere forfetario del rimborso e nel presupposto che tali missioni siano svolte al di fuori del comune ove è ubicata la sede di lavoro, la scrivente è dell'avviso che nel caso in esame trovi applicazione la prima parte del comma 5 dell'articolo 51 del TUIR, laddove è disposto che *“Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente euro 46,48 al giorno, elevate ad euro 77,47 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto;”*.

In relazione a tali ultime spese, si fa presente che l'Amministrazione Finanziaria ha più volte precisato che i rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono comunque a formare il reddito quando le spese stesse siano rimborsate sulla base di idonea documentazione.

In base a quanto illustrato, quindi, l'importo di euro 246,00 giornaliero corrisposto agli operatori della Polizia di Stato che partecipano ai percorsi formativi strutturati nell'ambito delle iniziative promosse dall'EASO, risultano imponibili, ai fini IRPEF, per la parte eccedente gli importi sopra indicati.

Per completezza, si fa presente che il medesimo comma 5 dell'articolo 51 del TUIR dispone, inoltre, che “... *in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite [di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente] è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto.*”

Pertanto, qualora, nel caso in esame, ricorrano le circostanze da ultimo citate, la parte imponibile del rimborso erogato dovrà essere calcolato al netto delle spese di vitto e di alloggio, debitamente documentate, nonché della franchigia di euro 30,98 o 15,49 aumentata rispettivamente ad euro 51,64 o 25,82 se la missione è svolta all'estero.

In relazione al soggetto tenuto ad assoggettare a tassazione tali rimborsi, si osserva che il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”, all'articolo 23, dal titolo “*Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente*”, dispone, tra l'altro, che “*Gli enti e le società indicati nell'art. 73, comma 1, del ... [TUIR], le società e associazioni indicate nell'art. 5 del predetto testo unico...i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 [rectius 51] dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa...*”.

In base a tale disposto, l'obbligo di effettuare la ritenuta sussiste in capo al soggetto erogante/sostituto d'imposta ogni qual volta la corresponsione riguardi somme e valori di cui all'articolo 51 del TUIR e, quindi, somme e valori in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, indipendentemente dallo *status* di lavoratore dipendente del soggetto erogante.

Al riguardo, però, si evidenzia che la scrivente in più occasioni ha precisato che, ai fini dell'applicazione della ritenuta, qualora vi sia un "collegamento" tra terzo erogatore e datore di lavoro, il soggetto tenuto ad operare la ritenuta è il datore di lavoro anche se, di fatto, le somme o i valori sono materialmente erogati dal terzo.

Il terzo erogatore, al fine di consentire al datore di lavoro di effettuare la ritenuta sugli emolumenti, deve comunicare tempestivamente a quest'ultimo l'avvenuta erogazione dell'emolumento.

Nel caso rappresentato nell'istanza di interpello in esame, quindi, indipendentemente dalla circostanza che il rimborso possa essere erogato dalla EASO, ricadrà sull'Amministrazione istante l'onere di operare le ritenute IRPEF, in ragione del "collegamento", tra il datore di lavoro e l'ente organizzatore, ravvisabile nella sottoscrizione da parte del dicastero istante del Piano operativo di sostegno per l'Italia, che prevede la realizzazione di percorsi formativi.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente