

Risposta n. 353

OGGETTO: Trattamento fiscale ai fini IRPEF applicabile ai lavoratori c.d. cooperanti, che alternano periodi di lavoro in Italia e all'estero - Articolo 54, comma 8-bis, del Tuir

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

QUESITO

L'Associazione istante si occupa di cooperazione in ambito prettamente sanitario, avvalendosi di soggetti assunti in Italia, titolari di rapporti di lavoro subordinato e parasubordinato, i quali svolgono missioni, più o meno lunghe, all'estero.

Con il presente interpello, la medesima Associazione, nella sua qualità di sostituto d'imposta, ha chiesto di sapere se:

1. per i lavoratori in questione, c.d. "cooperanti", che alternano periodi di lavoro in Italia e all'estero, sia corretto applicare la disciplina convenzionale (riproporzionata), prevista dall'articolo 54, comma 8-*bis*, del Tuir, per i soli giorni del mese in cui il lavoratore, dipendente o parasubordinato, presta la propria attività all'estero e la disciplina ordinaria per i giorni in cui la prestazione è svolta in Italia;
2. la disciplina convenzionale debba essere applicata e riferita al "mese" di calendario ovvero alla "mensilità", tenuto conto che il contratto collettivo nazionale di

lavoro (CCNL) applicato ai lavoratori in esame prevede 14 mensilità.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al quesito *sub-1*, l'Associazione istante ritiene che la disciplina convenzionale di cui al citato articolo 54, comma 8-*bis*, del Tuir, possa trovare applicazione in relazione a tutti i periodi, anche se brevi, nei quali l'attività lavorativa di cooperazione sia svolta all'estero, considerato che il medesimo comma 8-*bis* dell'articolo 54 prevede espressamente che l'imponibile convenzionale si applica "*indipendentemente dalla durata temporale e dalla natura del contratto*".

A supporto di tale interpretazione, l'istante richiama il decreto ministeriale 16 dicembre 2015 (riguardante la determinazione dei compensi convenzionali per il personale impiegato all'estero nelle attività di cooperazione internazionale) e, in particolare, l'articolo 3, secondo cui i compensi convenzionali "*sono divisibili in ragione di 26 giornate lavorative, in caso di invio o rientro dall'estero o di cessazione del rapporto nel corso del mese*".

Con riferimento al quesito *sub-2*, l'interpellante ritiene che la disciplina convenzionale debba essere applicata su base "mensile" e, cioè, con riferimento ai 12 mesi dell'anno, a prescindere dal numero di mensilità previsto dal CCNL.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che l'articolo 3, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) stabilisce che le persone fisiche residenti sono tassate in Italia sia sui redditi prodotti nel territorio dello Stato sia su quelli di fonte estera, sulla base del principio della tassazione del reddito ovunque prodotto (*worldwide principle* o tassazione sul reddito mondiale), ferma restando, naturalmente, l'applicazione della Convenzione

contro le doppie imposizioni eventualmente stipulata fra l'Italia e il Paese estero di produzione del reddito.

Tale precisazione rileva nel caso di specie in quanto nell'istanza si afferma che il quesito riguarda soggetti assunti in Italia, per l'attività lavorativa prestata all'estero, in ambito di cooperazione internazionale, senza specificare il Paese di residenza dei lavoratori medesimi.

Il presente parere è pertanto reso esclusivamente nel presupposto che detti lavoratori abbiano la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

Ai fini di un corretto inquadramento della questione, è utile rammentare che l'articolo 54, comma 8-*bis*, del Tuir, prevede che *«In deroga al principio della determinazione analitica del reddito, la base imponibile per i rapporti di cooperazione dei volontari e dei cooperanti è determinata sulla base dei compensi convenzionali fissati annualmente con decreto del Ministero degli affari esteri di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, indipendentemente dalla durata temporale e dalla natura del contratto purché stipulato da organizzazione non governativa riconosciuta idonea ai sensi dell'articolo 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49»*.

Con circolare 1 febbraio 2002, n. 15/E, è stato precisato, al paragrafo 7, che la riportata disposizione normativa, nel contesto relativo alla determinazione dei redditi di lavoro autonomo, prevede una speciale modalità di individuazione della base imponibile da assoggettare a tassazione relativamente ai rapporti di cooperazione dei volontari e dei cooperanti.

In particolare, è stato affermato che per detti rapporti, purché intercorrenti con un'organizzazione non governativa riconosciuta idonea ai sensi dell'articolo 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49 (*"Nuova disciplina della cooperazione dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo"*), la base imponibile, in deroga ai criteri ordinari, è costituita dagli ammontari convenzionali stabiliti mediante decreto del Ministro degli affari esteri di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali. Tale decreto è

stato adottato in data 17 settembre 2002.

La suddetta modalità di determinazione dell'imponibile è applicabile, per espressa disposizione normativa, quale che sia la durata temporale e la natura del rapporto giuridico instaurato.

La disciplina in esame si riferisce esclusivamente ai compensi percepiti dai volontari e dai cooperanti che prestano la loro attività nel quadro di progetti di cooperazione allo sviluppo, al servizio di un'organizzazione non governativa (ONG) riconosciuta idonea ai sensi del citato articolo 28.

Inoltre, la particolare modalità di determinazione dell'imponibile, simile a quella prevista, per il lavoro dipendente, dall'articolo 51, comma 8-*bis*, del Tuir, si ricollega alla circostanza che detti soggetti, prestando la loro attività prevalente in territorio estero, sono assoggettati a tassazione anche nel paese estero in cui l'attività è svolta.

La medesima circolare ha chiarito che la collocazione della disposizione in esame nell'attuale articolo 54 del Tuir non implica la necessaria riconduzione dei compensi in questione alla categoria dei redditi di lavoro autonomo. Ferma restando, infatti, l'applicazione del meccanismo di determinazione forfetaria della base imponibile, l'indagine sulla natura del rapporto sostanziale che lega il volontario o cooperante all'ONG rimane fondamentale ai fini di individuare gli adempimenti cui sono tenuti, in qualità di sostituti di imposta, gli enti che erogano i compensi.

Pertanto, qualora i redditi derivanti dall'attività prestata siano riconducibili a redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del Tuir, troveranno applicazione, relativamente alle ritenute alla fonte e agli adempimenti del sostituto d'imposta, le disposizioni dell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in forza del rinvio alle medesime operato dal successivo articolo 24 del medesimo decreto.

Qualora, invece, dal rapporto sostanziale derivino, in favore del volontario o cooperante, compensi riconducibili ai redditi di lavoro autonomo (come nel caso di prestazioni professionali), l'organizzazione che eroga i compensi dovrà porre in essere

gli adempimenti di cui all'articolo 25 del citato d.P.R. n. 600 del 1973.

Tanto doverosamente ricordato, si precisa che la legge 11 agosto 2014, n. 125 (" *Disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo*"), nel riorganizzare, modificare e integrare la disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo, ha abrogato la legge n. 49 del 1987 e il relativo procedimento di riconoscimento di idoneità delle ONG di cui all'articolo 28, espressamente richiamato dal comma 8-*bis* dell'articolo 54 del Tuir.

In particolare, il comma 7 dell'articolo 32 della legge n. 125 del 2014, entrata in vigore il 29 agosto 2014, e modificato, a decorrere dal 7 agosto 2017, dall'articolo 89, comma 9, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, prevede che «*Le organizzazioni non governative già riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, e considerate organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) ai sensi dell'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, alla data di entrata in vigore della presente legge sono iscritte nell'Anagrafe unica delle ONLUS, su istanza avanzata dalle stesse presso l'Agenzia delle entrate. In ogni caso, per i primi sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge ovvero fino al momento dell'avvenuta iscrizione, rimangono validi gli effetti del riconoscimento dell'idoneità concessa ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49. Le Organizzazioni non governative di cui al presente comma sono iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore*».

In altri termini, tale disposizione prevede che le ONG già riconosciute "idonee", ai sensi della legge n. 49 del 1987, alla data di entrata in vigore della legge n. 125 del 2014 (24 agosto 2014), qualora intendano mantenere la qualifica di ONLUS (attribuita *ex lege* dall'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460), devono presentare un'istanza di iscrizione all'Anagrafe tenuta presso le Direzioni Regionali di questa Agenzia. In merito alle modalità di iscrizione delle ONG già riconosciute idonee ai sensi della legge n. 49 del 1987 si rimanda a quanto precisato con la risoluzione 24 febbraio 2015, n. 22/E.

Inoltre, per quanto di interesse in questa sede, la citata legge n. 125 del 2014 ha sostanzialmente riproposto, all'articolo 28, commi 1 e 2, le definizioni di "cooperanti" e di "volontari", già declinate rispettivamente negli articoli 32 e 31 della legge n. 49 del 1987.

Per quanto riguarda, in particolare, la figura del cooperante, l'articolo 28, comma 1, prevede testualmente che *«Nell'ambito delle attività di cooperazione allo sviluppo, le organizzazioni della società civile e gli altri soggetti di cui all'articolo 26 possono impiegare all'estero personale maggiorenne italiano, europeo o di altri Stati esteri in possesso di adeguati titoli, delle conoscenze tecniche, dell'esperienza professionale e delle qualità personali necessarie, mediante la stipula di contratti, i cui contenuti sono disciplinati in sede di contrattazione collettiva, nel rispetto dei principi generali in materia di lavoro, anche autonomo, stabiliti dalla normativa italiana»*.

La legge n. 125 del 2014 ha, inoltre, ampliato la platea dei soggetti della cooperazione allo sviluppo, individuando, all'articolo 26, altri organismi accanto alle ONG specializzate nella cooperazione allo sviluppo e nell'aiuto umanitario.

La medesima legge non ha, peraltro, apportato modifiche al regime fiscale convenzionale riguardante il personale impiegato all'estero nelle suddette attività di cooperazione internazionale.

L'articolo 28 della legge n. 125 del 2014 prevede, infatti, al comma 9, che *«Gli obblighi fiscali, previdenziali e assicurativi delle organizzazioni e degli altri soggetti di cui all'articolo 26, discendenti dal contratto col personale all'estero, sono commisurati ai compensi convenzionali da determinare annualmente con apposito decreto non regolamentare del Ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali e con il Ministro dell'economia e delle finanze»*.

In attuazione di tale disposizione, è stato emanato il decreto ministeriale 16 dicembre 2015, al quale deve farsi riferimento per determinare l'ammontare convenzionale dei compensi ricevuti dai soggetti impiegati all'estero in attività di

cooperazione internazionale per lo sviluppo.

In base all'articolo 1 di tale decreto, *«A decorrere dal periodo di paga in corso nel mese successivo alla pubblicazione del presente decreto, gli obblighi fiscali, previdenziali e assicurativi discendenti dal contratto con il personale impiegato all'estero nelle attività di cooperazione allo sviluppo sono commisurati ai seguenti compensi convenzionali mensili:*

- personale di cui all'art. 28, comma 1 della legge n. 125 del 2014: 1.519,67 euro;

- personale di cui all'art. 28, comma 2 della legge n. 125 del 2014, impiegato a titolo volontario: 849,40 euro».

L'articolo 4 del medesimo decreto prevede, tuttavia, che *«Per il personale di cui agli articoli 31 e 32 della legge n. 49 del 1987 continua ad applicarsi il decreto del Ministro degli affari esteri, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, del 17 settembre 2002, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 239 dell'11 ottobre 2002».*

In base a tale ultimo decreto, i compensi per il personale volontario di cui all'articolo 31 della legge n. 49 del 1987 sono stabiliti nella misura di 664,00 euro, mentre i compensi per il personale cooperante di cui all'articolo 32 della medesima legge sono stabiliti nella misura di 1.188, 00 euro.

In considerazione di quanto precisato, il riferimento alla legge 26 febbraio 1987, n. 49, contenuto nel comma 8-*bis* dell'articolo 54 del Tuir, deve ritenersi ancora attuale, così come devono ritenersi ancora attuali i chiarimenti forniti nella richiamata circolare n. 15/E del 2002, in quanto compatibili con la nuova disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo.

Con riferimento alla questione posta, nel presupposto che l'associazione non governativa istante e, altresì, i soggetti impiegati all'estero come cooperanti, titolari di rapporti di lavoro subordinato e parasubordinato, possiedano tutti i requisiti, oggettivi e soggettivi, anche non espressamente richiamati nel presente parere, previsti dalla

normativa di riferimento per lo svolgimento dell'attività di cooperazione internazionale, si forniscono le seguenti precisazioni.

Relativamente al quesito *sub-1* - volto a stabilire se per i lavoratori che alternano periodi di lavoro in Italia e all'estero, sia corretto applicare la disciplina convenzionale (riproporzionata), prevista dall'articolo 54, comma 8-*bis*, del Tuir, per i soli giorni del mese in cui l'attività sia prestata all'estero - si ritiene che la disciplina convenzionale possa trovare applicazione in relazione a tutti i periodi, anche se brevi, nei quali l'attività lavorativa di cooperazione sia svolta all'estero.

Tale soluzione, oltre a trovare conforto nel dato letterale del comma 8-*bis* dell'articolo 54 del Tuir, secondo il quale l'imponibile convenzionale si applica «*indipendentemente dalla durata temporale e dalla natura del contratto*», è supportata dall'articolo 3 del decreto ministeriale 16 dicembre 2015 (in materia di determinazione dei compensi convenzionali per il personale impiegato all'estero nelle attività di cooperazione internazionale), secondo cui i compensi convenzionali «*sono divisibili in ragione di 26 giornate lavorative, in caso di invio o rientro dall'estero o di cessazione del rapporto nel corso del mese*».

Pertanto, anche nella particolare ipotesi di attività prestata all'estero e in Italia in modo alternato, si ritiene che per i periodi anche brevi prestati all'estero possa trovare applicazione la disciplina convenzionale riproporzionata secondo il criterio stabilito nel riportato articolo 3 del decreto 16 dicembre 2015.

Per quanto riguarda le ritenute alla fonte e gli adempimenti del sostituto di imposta, troveranno applicazione nel caso di specie gli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973, a seconda che si tratti di redditi di lavoro dipendente o assimilati a quelli di lavoro dipendente, a prescindere, come chiarito nella circolare n. 15/E del 2002, dalla qualificazione formale di redditi di lavoro autonomo.

In tale ipotesi, la certificazione unica (CU) che l'interpellante, in qualità di sostituto d'imposta, è tenuto a rilasciare ai lavoratori dipendenti e parasubordinati ai sensi dell'articolo 4, comma 6-*ter*, del decreto del Presidente della Repubblica 22

luglio 1998, n. 322, deve riportare:

1. nel punto 6, il numero complessivo dei giorni di lavoro effettuati nel periodo di imposta, comprensivo sia di quelli in cui l'attività lavorativa è stata svolta in Italia ed è soggetta alle regole di tassazione ordinaria, che di quelli in cui l'attività è stata prestata all'estero ed è soggetta al regime convenzionale;
2. nei punti 1 e 2, l'ammontare complessivo della retribuzione reale, corrisposta per i periodi di lavoro svolto in Italia, e della retribuzione convenzionale, per i periodi di lavoro svolto all'estero, riparametrata in base al criterio stabilito nell'articolo 3 del decreto 16 dicembre 2015 e, cioè, moltiplicando l'importo mensile della retribuzione convenzionale per il numero di giorni di lavoro svolto all'estero, diviso 26;
3. nel punto 21, l'ammontare complessivo delle ritenute operate sulla parte della retribuzione relativa ai periodi di lavoro svolto in Italia e su quella relativa ai periodi di lavoro svolto all'estero;
4. nelle annotazioni, in corrispondenza del codice AD, la distinta indicazione dello Stato estero e degli importi, delle ritenute e del numero dei giorni corrispondenti ai periodi di lavoro svolto all'estero, per i quali si applica il regime fiscale convenzionale.

Relativamente al quesito *sub-2* - volto a stabilire se il regime fiscale convenzionale debba essere applicato con riferimento al "mese" di calendario oppure alla "mensilità", tenuto conto che il CCNL applicato ai lavoratori in questione prevede 14 mensilità - si ritiene che, in mancanza di una statuizione di segno opposto contenuta nel CCNL, la quota delle mensilità aggiuntive riferibile proporzionalmente ai periodi di lavoro svolto all'estero, possa essere tassata in base al regime convenzionale.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)