

30.06.08 013272

Frascati,
Via E. Fermi, 40 - 00044 FRASCATI (Roma) Italia

Ai Direttori delle Strutture

Ai Direttori delle Direzioni e Servizi
dell'Amministrazione Centrale

Al Responsabile del Servizio di Presidenza

Oggetto: **trattamento fiscale da applicare agli emolumenti per missioni compiute da talune categorie di personale associato.**

A seguito di interpello proposto dal Presidente dell'Istituto in data 3 marzo 2008, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso ha espresso il parere qui allegato in copia.

Da detto parere, concernente l'interpretazione dell'articolo 51, comma 5 del DPR 917/1986, si evince che i redditi derivanti dal trattamento di missione corrisposto dall'INFN

ai personale associato in posizione di:

- **titolare di assegno di ricerca conferito dall'Università o da altro Ente pubblico o privato, anche in cofinanziamento;**
- **titolare di borsa di studio concessa dall'Università o da altro Ente pubblico o privato;**
- **laureando, dottorando, studente di master;**

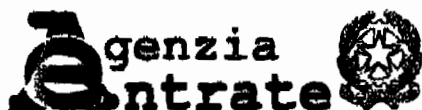
sono da considerarsi **ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE**, e pertanto da assoggettare al trattamento fiscale previsto dall'articolo 51, comma 5 del DPR 917/1986.

Con i migliori saluti.

DIREZIONE AFFARI DEL PERSONALE

Il Direttore
(*Glaucio Deleo*)





Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Settore Fiscalità generale e indiretta
Ufficio Persone fisiche

Roma,

26 GIU. 2008

ISTITUTO NAZIONALE DI
FISICA NUCLEARE
VIA ENRICO FERMI 40
00044 FRASCATI (RM)

e p.c. Direzione Regionale del Lazio
Via G. Capranesi, 60
Roma

Prot. n. 954-96623/2008

OGGETTO: *Interpello 954-159/2008-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.*
ISTITUTO NAZIONALE DI FISICA NUCLEARE
Codice Fiscale 84001850589 Partita IVA 04430461006
Istanza presentata il 03/03/2008

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 51 comma 5 del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istituto Nazionale di Fisica Nucleare, ente pubblico nazionale non economico di ricerca, avente autonomia scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile, nel perseguire le proprie finalità istituzionali, disciplinate dal Regolamento generale dell'I.N.F.N., provvede a promuovere la formazione scientifica e la diffusione della cultura nei settori istituzionali anche in collaborazione con le Università, con la possibilità di conferire borse di studio e premi.

Per poter assolvere ai propri fini istituzionali, l'istituto può avvalersi di proprio

personale, nonché di personale dipendente da università, istituti di istruzione universitaria, istituzioni di ricerca, altre amministrazioni pubbliche, mediante incarico di ricerca o di collaborazione tecnica attribuito secondo le modalità di cui al regolamento del personale previo assenso degli enti da cui il personale dipende.

Possono essere previste poi anche altre forme di associazione alle attività dell'Istituto secondo le modalità di cui al Regolamento del personale (art. 3, commi 1 e 2, del Regolamento generale dell'I.N.F.N.).

Al riguardo, il Regolamento per le Associazioni alle attività scientifico-tecniche dell'I.N.F.N., nel definire le caratteristiche comuni del personale associato, prevede, al paragrafo 1, che in attuazione dell'art. 3 del Regolamento generale, l'I.N.F.N. si avvale di proprio personale, nonché di altro personale dipendente dal sistema universitario nazionale, da altri enti italiani pubblici e privati convenzionati, di studiosi stranieri che operino nelle strutture dell'istituto, di laureandi, dottorandi, borsisti e assegnisti dell'Istituto o di altre Organizzazioni convenzionate con l'I.N.F.N..

Lo stesso paragrafo prevede, altresì, che l'associazione a termine è gratuita e che al personale associato (che si articola in due distinte tipologie: incarichi di ricerca e collaborazione e altre forme di associazione) spetta il rimborso delle spese per le trasferte autorizzate, secondo le modalità previste per i dipendenti, nonché la copertura assicurativa per gli infortuni professionali e per il rischio di radiazioni.

In relazione alle somme che l'I.N.F.N. versa agli associati a titolo di rimborso per le spese di trasferta, viene chiesto di sapere quale sia il corretto trattamento tributario da applicare, ai fini dell'Irpef, a seconda che i destinatari siano:

- a) dipendenti di Università o di altri Enti o Amministrazioni;
- b) titolari di assegno di ricerca erogato anche da Enti diversi dall'INFN;
- c) titolari di borse di studio erogate dall'INFN;
- d) studenti o laureandi privi di reddito o titolari di borse di studio erogate da Enti diversi dall'INFN.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Ente istante ritiene che le somme percepite dagli associati in relazione ai rapporti di associazione si qualificano come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del Tuir e che alle indennità riconosciute loro per le trasferte autorizzate sia corretto applicare il regime fiscale recato dall'art. 51, comma 5, del Tuir.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 51, comma 5, del Tuir, relativo alle trasferte dei dipendenti, in deroga al principio di onnicomprensività che caratterizza il reddito di lavoro dipendente, prevede che "le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente i 46,48 euro al giorno, elevati a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite 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. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di euro 15,49 elevati a euro 25,82 per le trasferte all'estero. 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".

I sistemi di indennità forfetaria, rimborso misto e rimborso analitico, previsti dalla norma sopra citata, al fine di disciplinare la corretta tassazione delle indennità di trasferta erogate ai dipendenti per le prestazioni di lavoro effettuate fuori dalla sede di

lavoro, sono, ovviamente, alternativi tra loro.

Il riportato art. 51, comma 5, trova applicazione anche in sede di determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del TUIR.

Infatti, l'art. 52 del Tuir prevede che, ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, si applicano le disposizioni dell'art. 51 relative alla determinazione dei redditi di lavoro dipendente, salve le eccezioni previste nel corpo dello stesso articolo 52.

Per poter fornire una corretta soluzione al quesito in esame, concernente l'applicabilità delle disposizioni recate dall'art. 51, comma 5 del Tuir, ai rimborsi spese corrisposti in relazione alle trasferte effettuate dagli associati, è necessario, in via preliminare, qualificare, ai fini fiscali, i rapporti di associazione che l'Ente istante stipula con i propri associati.

In particolare, occorre individuare se le somme corrisposte agli associati (i quali non sono dipendenti dell'ente) possano qualificarsi come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

In relazione alla prima categoria di associati, costituita da dipendenti di Università o di altri Enti o Amministrazioni, la scrivente rammenta che con circolare 23 dicembre 1997, n. 326, è stato precisato, al punto 5.3, che, ai sensi dell'art. 47, comma 1, lett. b), del Tuir (ora allora art. 50) sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente le indennità e i compensi percepiti, a carico di soggetti diversi dal proprio datore di lavoro, dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione alle funzioni della propria qualifica e in dipendenza del proprio rapporto di lavoro.

L'assimilazione al lavoro dipendente deriva dalla circostanza che l'attività, che potrebbe essere per natura autonoma, viene fornita in relazione ad un ordine di servizio ricadente nel rapporto subordinato intrattenuto in via principale.

Ciò premesso, la scrivente ritiene che, ove ricorra il predetto collegamento con il rapporto principale di lavoro dipendente, le somme corrisposte ai dipendenti di

Università o di altri Enti o Amministrazioni con incarico di associazione presso l'I.N.F.N. rientrano tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lett. b), del Tuir.

La seconda categoria di associati è costituita dai beneficiari di assegni per la collaborazione ad attività di ricerca conferiti dall'I.N.F.N. o da altri enti.

Al riguardo, si ritiene che i rimborsi spese erogati a tale categoria di associati sono inquadrabili tra i compensi per prestazioni di collaborazione, caratterizzate da un rapporto di coordinamento rispetto all'attività svolta dal committente, da uno stretto legame con la realizzazione di un programma di ricerca o di una fase di esso, che costituisce l'oggetto del rapporto, e dallo svolgimento in autonomia senza osservanza di un orario di lavoro predeterminato.

Ne consegue che, anche se l'assegno di ricerca è conferito da un ente diverso dall'I.N.F.N., le somme pagate da quest'ultimo a titolo di rimborso per le trasferte autorizzate concorrono a tassazione come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50 comma 1, lettera c-bis) del TUIR. .

Dubbi interpretativi non sorgono circa la terza categoria di associati, rappresentata dai titolari di borse di studio erogate dall'INFN, atteso che l'art. 50, comma 1, lett. c), del Tuir, ricomprende tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente "le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante".

Le somme in discorso, infatti, sono erogate dall'I.N.F.N., al fine di offrire la possibilità, agli associati, di svolgere attività di studio nei settori istituzionali dell'I.N.F.N. stesso.

In merito all'ultima categoria di associati, costituita dagli studenti e dai laureandi privi di reddito o titolari di borse di studio erogate da Enti diversi dall'I.N.F.N., la scrivente ritiene che le somme agli stessi erogate in occasione delle trasferte, proprio perché finalizzate a favorire l'effettiva attività di formazione e di

Pagina 6 di 6

ricerca devono considerarsi assegnate a titolo di borsa di studio, e, come tali essere equiparate ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lett. c), del Tuir.

Quanto sopra precisato risulta essere coerente, tra l'altro, con l'orientamento espresso, con risoluzione 21 marzo 2002, n. 95, circa il corretto trattamento tributario delle somme percepite dai tirocinanti.

Con la predetta risoluzione n. 95 del 2002 è stato precisato, infatti, che le somme percepite dai tirocinanti per i rapporti intrattenuti con i soggetti ospitanti sono fiscalmente qualificabili ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c), del Tuir come redditi assimilati ai quelli di lavoro dipendente e che alle eventuali somme percepite da questi per eseguire incarichi ricevuti dal soggetto ospitante fuori del comune in cui si svolge il tirocinio (assimilabile alla sede di lavoro) si rende applicabile l'art. 51, comma 5, del Tuir.

Chiarito quindi che le somme percepite dagli associati si qualificano in tutte le ipotesi esaminate come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la scrivente ritiene applicabile ai rimborsi spesa corrisposti dall'I.N.F.N. per le trasferte autorizzate la disciplina recata dall'art. 51, comma 5, del Tuir.

Ciò nel presupposto che il rimborso corrisposto vada effettivamente a compensare le spese sostenute nel quadro di uno spostamento tecnicamente riconducibile al concetto di trasferta.

IL DIRETTORE CENTRALEVincenzo Busa
