

## **Risposta n. 17**

**OGGETTO: IRAP Enti pubblici – Articolo 3, comma 1, lettera e-bis), DLGS 15 dicembre 1997, n. 446 - Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n.212**

### **QUESITO**

L'Ufficio italiano Alfa fa presente che gli Uffici italiani (di seguito "IIC") sono Uffici esteri del Ministero BETA, ai sensi del DPR 5 gennaio 1967, n. 18, e che operano all'estero almeno tre mesi di ogni periodo d'imposta, salvo che nei seguenti casi eccezionali:

- a) l'IIC è ufficio dopo l'inizio del trimestre "Ottobre-dicembre";
- b) l'IIC è soppresso prima della fine del trimestre "Gennaio-marzo";
- c) per qualunque causa (ad esempio una calamità naturale, una guerra o la rottura delle relazioni diplomatiche con l'Italia) l'attività dell'IIC è sospesa per uno o più periodi nel medesimo anno e la cui somma supera i nove mesi; in tali periodi all'IIC presta servizio esclusivamente il personale di custodia adibito a sorvegliare i beni patrimoniali mobili e immobili che ne formano la dotazione.

L'interpellante evidenzia di poter ricadere nell'uno o nell'altro dei casi descritti alle lettere *sub b)* e *sub c)*.

Tanto nei casi ordinari quanto nei casi eccezionali, il funzionamento degli IIC è realizzato in via principale attraverso il personale di ruolo del Ministero BETA trasferito presso gli IIC o presso gli Uffici Diplomatico-Consolari vigilanti sui

medesimi e attraverso il personale a contratto assunto a tempo indeterminato presso gli IIC. A tali categorie di personale si aggiungono di norma una o più tra le categorie di percettori (persone fisiche che percepiscono un emolumento, intendendo per tale una qualsiasi delle remunerazioni corrisposte, a valere sul bilancio dell'IIC, ai lavoratori interinali somministrati all'IIC sulla base di un contratto di somministrazione di lavoro concluso dall'IIC, ai lavoratori dipendenti assunti dall'IIC a tempo determinato e ai lavoratori autonomi occasionali ingaggiati dall'IIC).

L'interpellante fa presente che tutti i percettori sono assunti o ingaggiati dall'IIC ad eccezione dei lavoratori interinali: questi infatti sono somministrati all'IIC in base a contratti d'appalto di servizio da agenzie di lavoro interinale del Paese in cui opera l'IIC.

I lavoratori interinali utilizzati dall'IIC, e quelli subordinati assunti dall'IIC, prestano la loro forza-lavoro esclusivamente nei confronti dell'IIC e lavorano nella sede dell'IIC in via esclusiva o almeno prevalente.

Ciascuno dei lavoratori autonomi occasionali incaricati dall'IIC (come i conferenzieri e i moderatori delle iniziative culturali formanti l'attività istituzionale dell'IIC) esegue esclusivamente verso l'IIC la prestazione che costituisce l'oggetto del suo incarico. Di conseguenza tale prestazione concorre esclusivamente all'attività produttiva realizzata dall'IIC, e forma parte integrante solo di quest'ultima.

Secondo l'istante l'obbligazione di lavoro assunta dai lavoratori autonomi occasionali è un'obbligazione di scopo, invece, l'obbligazione di lavoro propria dei lavoratori interinali è un'obbligazione di mezzi.

Ciò posto, l'istante chiede, nel caso in cui l'IIC operi all'estero per almeno tre mesi del periodo d'imposta, se le remunerazioni (di seguito "Emolumenti") corrisposte, a valere sul bilancio dell'IIC, ai lavoratori interinali somministrati all'IIC sulla base di un contratto di somministrazione di lavoro concluso dall'IIC, ai lavoratori dipendenti assunti dall'IIC a tempo determinato e ai lavoratori autonomi occasionali ingaggiati dall'IIC, vadano escluse dalla base imponibile IRAP del MAECI, a prescindere da quali siano la nazionalità del percettore (persona fisica che percepisce

un Emolumento), la sua residenza anagrafica e la sua residenza fiscale, nonché a prescindere dal fatto che la prestazione resa all'IIC dal percettore abbia una durata inferiore, uguale o superiore a tre mesi.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che tutti gli Emolumenti di qualsiasi percettore:

- 1) contribuiscano a formare la base imponibile del Ministero BETA, qualora l'IIC ricada in uno qualunque dei tre casi eccezionali descritti alle lettere *sub a), b) e c)* del quesito (durata inferiore a tre mesi di operatività dell'IIC all'estero);
- 2) non contribuiscano a formare la base imponibile del Ministero BETA, ove l'IIC ricada non in uno qualunque degli stessi casi eccezionali, ma nel caso generale descritto dal medesimo punto n. 1 (durata superiore a tre mesi di operatività dell'IIC all'estero).

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 3, comma 1, lettera e-bis), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, include nell'ambito soggettivo dell'IRAP le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29 (ora articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165), ossia tutte le amministrazioni dello Stato.

Il successivo art. 10-bis) del decreto legislativo n. 446 del 1997 stabilisce che per le amministrazioni pubbliche, di cui al decreto legislativo n. 29 del 1993 *“la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 (ora articolo 50) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a)* [il riferimento all'articolo 49, comma 2, lettera a) deve ora intendersi

effettuato all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis)], *nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81 (ora articolo 67) comma 1, lettera l), del citato testo unico*".

L'articolo 12, comma 1, del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997, prevede che *“nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero la quota di valore a queste attribuibile secondo i criteri di cui all'articolo 4, comma 2, è scomputata dalla base imponibile determinata a norma degli articoli da 5 a 10-bis”*.

L'articolo 4, comma 2, sopra citato stabilisce che *“se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi (...) addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione (...)”*.

Con circolare n. 263/E del 12 novembre 1998, paragrafo 2.17, è stato precisato che dalle disposizioni recate dal citato articolo 12, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, discende che i soggetti che determinano il valore della produzione netta con il sistema “retributivo”, come gli enti pubblici e quelli privati, che esercitano esclusivamente attività non commerciali, ivi compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, non devono assoggettare all'IRAP gli emolumenti relativi a percettori che svolgono l'attività in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi “fuori del territorio nazionale”. Tale principio è stato altresì ribadito nella risoluzione n. 57/E del 5 marzo 2003.

In coerenza con le disposizioni normative e di prassi sopra richiamate, si ritiene che, anche nella fattispecie in esame, gli Emolumenti corrisposti a qualsiasi percettore, a prescindere da quali siano la nazionalità del Percettore, la sua residenza anagrafica e la sua residenza fiscale, contribuiscano a formare la base imponibile del Ministero

BETA, qualora l'IIC ricada in uno qualunque dei tre casi eccezionali descritti alle lettere *sub a), b) e c)* del quesito (operatività dell'IIC di durata inferiore a tre mesi fuori del territorio nazionale).

Al contrario, si ritiene che i medesimi Emolumenti non contribuiscano a formare la base imponibile del Ministero BETA ove l'IIC ricada non in uno qualunque dei casi eccezionali, ma nel caso generale di operatività dell'IIC di durata non inferiore a tre mesi.

IL DIRETTORE CENTRALE  
*Firmato digitalmente*