

AGENZIA DELLE ENTRATE

Risposte agli interpelli 28 settembre 2018, n.17

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

Irap enti pubblici - Ufficio estero di un ministero - Ipotesi in cui operi all'estero per almeno tre mesi del periodo d'imposta - Non assoggettabilità all'Irap degli 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"

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.