



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Ufficio Persone Fisiche

RISOLUZIONE n.95/E

Roma, 21 marzo 2002

Oggetto: Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Articoli 48, commi 2, lett d) e comma 5, del Tuir- Articolo 50, comma 6, del Tuir.

Con istanza di interpello del 29 ottobre 2001, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e indirizzata alla Direzione Regionale....., la A & B Associati, nella persona del suo legale rappresentante, Sig....., ha chiesto un parere in merito all'applicazione dell'articolo 48, comma 2, lett. d), dell'articolo 48, comma 5, e dell'articolo 50, comma 6, del Tuir, con riferimento alle somme corrisposte ai tirocinanti di cui alla legge 24 giugno 1997, n. 196, concernente "norme in materia di promozione dell'occupazione".

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale....., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Esposizione del quesito

Il contribuente, avendo stipulato, a norma dell'articolo 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196, e del successivo D.I. del 25 marzo 1998, n. 142, una convenzione per tirocini formativi e di orientamento con la Provincia di..... - Centro per l'impiego - Area..... e con l'Istituto Professionale Statale per i servizi Commerciali e Turisticidi..... chiede di conoscere se:

1. siano deducibili dal reddito del soggetto erogante i rimborsi di cui all'art. 50, comma 6, del Tuir nelle misure previste dal comma 1-ter dell'art. 62, del Tuir, erogati ai tirocinanti o stagisti, se idoneamente documentati;
2. sia applicabile l'articolo 48, comma 2, lettera *d*), del Tuir, ai rimborsi delle spese sostenute dai tirocinanti per il servizio di trasporto pubblico utilizzato per recarsi presso il soggetto ospitante;
3. sia applicabile l'articolo 48, comma 5, del Tuir, alle somme percepite quale rimborso per spese sostenute per eseguire gli incarichi ricevuti dal soggetto ospitante fuori del Comune di domicilio del soggetto ospitante stesso;
4. sia applicabile l'articolo 48, comma 5, del Tuir, alle somme percepite quale rimborso per spese sostenute per eseguire gli incarichi ricevuti dal soggetto ospitante nel Comune di domicilio del soggetto ospitante;

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene applicabili le seguenti soluzioni interpretative:

1. i rimborsi erogati ai tirocinanti o stagisti, se idoneamente documentati, sono deducibili dal reddito del soggetto erogante ai sensi dell'art. 50, comma 6, del Tuir, nelle misure previste dal successivo comma 1-ter dell'art. 62;
2. sono irrilevanti ai fini reddituali le somme percepite dai tirocinanti quali rimborsi per spese sostenute per il servizio di trasporto pubblico per recarsi presso il soggetto ospitante, in quanto erogate ad un'intera categoria di soggetti (art. 48, comma 2, lett.d), del Tuir – circ. n. 326 del 23 dicembre 1997), senza quindi nessun obbligo, quale sostituto d'imposta, per il soggetto ospitante,
3. alle somme percepite quale rimborso delle spese sostenute per eseguire incarichi ricevuti dal soggetto ospitante fuori dal comune di domicilio dello stesso sono applicabili le norme di cui all'art. 48, comma 5, del Tuir (circ. n. 326 del 23 dicembre 1997), senza quindi nessun obbligo, quale sostituto d'imposta, per il soggetto ospitante se non si eccedono i limiti posti dalla norma citata;
4. le somme percepite quale rimborso delle spese sostenute per eseguire gli incarichi ricevuti dal soggetto ospitante nel comune di domicilio dello stesso, nonché la parte che eccede i limiti posti dell'art. 48, comma 5, del Tuir,

costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente con tutti gli obblighi, quale sostituto di imposta, per il soggetto ospitante.

Risposta dell’Agenzia delle Entrate al contribuente istante

L’art. 1, comma 2, del D.I. 5 marzo 1998, n. 142, recante norme di attuazione dei principi e dei criteri di cui all’art. 18 della l. 24 giugno 1997, n. 196, sui tirocini formativi e di orientamento, enuncia espressamente che *“i rapporti che i datori di lavoro privati e pubblici intrattengono con i soggetti da essi ospitati”* per lo svolgimento di tirocini formativi e di orientamento *“non costituiscono rapporti di lavoro”*.

Tenuto conto del disposto della suddetta norma, questa Agenzia ritiene che le somme percepite dai “tirocinanti”, per i rapporti intrattenuti con i soggetti ospitanti, siano fiscalmente qualificabili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ed in particolare che rientrino nell’ipotesi prevista dall’art. 47, comma 1, lett. c), del Tuir.

Il comma 1, lett. c), dell’art. 47 del Tuir stabilisce, infatti, che sono assimilate ai redditi di lavoro dipendente *“le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o 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.”*

In virtù di queste considerazioni, in relazione al primo quesito, si fa presente che l’art. 50, comma 6, del Tuir, nel quadro delle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, stabilisce che *“le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti o professioni sono deducibili nelle misure previste dal comma 1-ter dell’art. 62”* del Tuir.

Da una lettura in combinato disposto degli articoli 50, comma 6, e 62, comma 1-ter, del Tuir emerge che la deducibilità delle suddette somme è limitata ad un ammontare massimo giornaliero di € 180,76 (lire 350.000) per le trasferte fuori dal territorio comunale, elevato a € 258,23 (lire 500.000) per le trasferte all’estero, effettuate dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa degli esercenti arti e professioni.

Tanto l'art. 50, comma 6, quanto l'art. 62, comma 1-ter, del Tuir, si riferiscono espressamente ai lavoratori dipendenti, e non anche ai percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Si fa presente, peraltro, che la deducibilità dei compensi pagati dagli artisti e dai professionisti e riconducibili, per il percettore, ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, deve essere in generale ammessa in presenza del requisito dell'inerenza.

D'altra parte, le limitazioni alla deducibilità previste in relazione a taluni emolumenti, individuati specificamente dal Tuir, corrisposti ai lavoratori dipendenti, devono, in linea di massima, ritenersi operanti anche nelle ipotesi in cui i medesimi emolumenti siano erogati a percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Pertanto, questa Agenzia ritiene che l'esercente l'arte o la professione possa dedurre dal proprio reddito le somme per le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai propri "tirocinanti", nei limiti di cui all'art. 62, comma 1-ter, del Tuir.

Ovviamente, la deduzione è ammessa se la spesa sia effettivamente sostenuta dal soggetto ospitante, ipotesi che non ricorre qualora tale soggetto ottenga il rimborso delle somme corrisposte ai "tirocinanti".

Riguardo al secondo quesito proposto, relativo alle somme percepite dai "tirocinanti" quali rimborsi per spese sostenute per il servizio di trasporto pubblico utilizzato per recarsi presso il soggetto erogante, non si concorda con la soluzione interpretativa prospettata dall'istante.

Ciò in quanto l'art. 48, comma 2, lett. d), del Tuir, applicabile anche ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente in virtù del disposto dell'art. 48-bis del Tuir, dichiara che non concorrono a formare il reddito del lavoratore dipendente "le prestazioni di servizi di trasporto collettivo erogate alla generalità o a categorie di dipendenti".

Oggetto del quesito sono, invece, "le somme percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute per il servizio di trasporto pubblico".

In tale caso, come chiarito, dalla circolare n. 326 del 23 dicembre 1997, mancando il requisito dell'affidamento a terzo del servizio di trasporto da parte del datore di lavoro, le "eventuali indennità sostitutive del servizio di trasporto sono

assoggettate interamente a tassazione così come è assoggettato a tassazione l'eventuale rimborso al lavoratore di biglietti o di tessere di abbonamento per il trasporto.”

Relativamente ai quesiti di cui ai numeri 3 e 4, con i quali l'istante chiede quale sia il trattamento da riservare alle somme percepite quale rimborso delle spese sostenute dai “tirocinanti” per eseguire gli incarichi ricevuti dal soggetto ospitante nel Comune e fuori del Comune di domicilio del soggetto ospitante stesso, si fa presente che, trattandosi, come sopra chiarito, di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, in base al richiamo operato dall'art. 48-bis del Tuir, a tali somme si rende applicabile l'art. 48, comma 5, del Tuir.

Il citato articolo individua il trattamento fiscale da applicare alle indennità di trasferta erogate al lavoratore dipendente per la prestazione dell'attività lavorativa fuori dalla sede di lavoro e dei rimborsi di spese sostenute in occasione di dette trasferte.

In particolare, le indennità ed i rimborsi di spese per le trasferte effettuate nell'ambito del Comune in cui si trova la sede di lavoro, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono integralmente a formare il reddito del lavoratore dipendente.

Invece, le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori dal Comune in cui si trova la sede di lavoro sono soggette a tassazione per la parte eccedente €46,48 (lire 90.000) al giorno, elevate a € 77,47 (lire 150.000) per le trasferte effettuate all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto. Tale limite è ridotto di un terzo in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente e di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto.

Naturalmente, l'applicazione al caso di specie del richiamato art. 48, comma 5, del Tuir, presuppone che il rimborso corrisposto al tirocinante vada effettivamente a compensare le spese sostenute nel quadro di uno spostamento tecnicamente riconducibile al concetto di trasferta, già oggetto di chiarimenti ad opera della circolare n. 326 del 1997 (par. 2.4.1).