

Risposta n. 214

OGGETTO: *Avviso “Smart cities and Communities and Social Innovation”- art. 50, co. 1, lett. c) TUIR e art. 24 d.P.R. n. 600 del 1973. Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212.*

QUESITO

Il MIUR nell’ambito dell’Avviso “*Smart cities and Communities and Social Innovation*” ha provveduto ad erogare somme configurate quali “*contributi in natura*”, come indicato nelle Linee Guida dell’Avviso Social Innovation, con richiamo all’art. 56 paragrafo 2 del Regolamento CE n. 1083/2006 che, nella sua versione consolidata all’1 gennaio 2014, prima dell’intervenuta abrogazione per effetto del Reg. UE n. 1303/2013, disponeva quanto segue:

“2. In deroga al paragrafo 1, i contributi in natura, le spese di ammortamento e le spese generali possono essere assimilati alle spese sostenute dai beneficiari nell’attuare le operazioni alle condizioni di cui al terzo comma del presente paragrafo.

In deroga al paragrafo 1, i contributi in natura, nel caso degli strumenti di ingegneria finanziaria ai sensi dell’articolo 78, paragrafo 6, primo comma, possono essere assimilati alle spese sostenute per costituire i fondi o fondi di partecipazione o per contribuire ad essi, alle condizioni di cui al terzo comma del presente paragrafo.

Le spese di cui al primo e al secondo comma devono soddisfare le condizioni seguenti:

- a) le norme in materia di ammissibilità stabilite in base al paragrafo 4 prevedono l'ammissibilità di tali spese;*
- b) l'ammontare delle spese è debitamente giustificato da documenti giustificativi aventi un valore probatorio equivalente a fatture, fatte salve le disposizioni stabilite in regolamenti specifici;*
- c) nel caso di contributi in natura, il conferimento dei Fondi non supera la spesa totale ammissibile. Escluso il valore di detti contributi”.*

Ancora, il Regolamento UE 17 dicembre 2013 n. 1303/2013, il quale ha abrogato il su indicato Regolamento CE n. 1083/2006, nella sua versione consolidata (alla data del 16 dicembre 2017) dispone all'articolo 69, dal titolo “*Norme specifiche in materia di ammissibilità per le sovvenzioni e per l'assistenza rimborsabile*”, al par. 1, lettera c), quanto segue:

“1. I contributi in natura sotto forma di forniture di opere, beni, servizi, terreni e immobili in relazione ai quali non è stato effettuato alcun pagamento in contanti giustificato da fatture o documenti di valore probatorio equivalente, sono considerati ammissibili a condizione che lo prevedano le norme in materia di ammissibilità dei fondi SIE e del programma e siano soddisfatti tutti i seguenti criteri: (...)

- e) nel caso di contributi in natura sotto forma di prestazione di lavoro non retribuita, il valore della prestazione è stabilito tenendo conto del tempo di lavoro trascorso e verificato il tasso di remunerazione per una prestazione di lavoro equivalente”.*

Dalla ricostruzione sopra offerta si evince che la contribuzione in natura viene normativamente definita come “prestazione non retribuita”, convenzionalmente valorizzata - ai fini della concessione del sostegno economico - con riferimento alla misura delle retribuzioni orarie e giornaliere di una prestazione di lavoro equivalente.

Il dicastero istante fa, inoltre, presente che in riscontro ad un precedente interpello, che ha avuto ad oggetto il trattamento fiscale di contributi erogati

nell'ambito dell'*Avviso per la presentazione di idee progettuali per Smart Cities and Communities and Social Innovation*", la scrivente ha riconosciuto l'imponibilità dei contributi corrisposti ai soggetti partecipanti. Con il presente interpello, il MIUR fa presente che le indicazioni contenute nella risposta fornita dalla scrivente alla precedente richiesta non sono immediatamente sovrapponibili e, dunque, direttamente trasponibili al caso in esame.

Per tale motivo, l'Amministrazione istante ha sin qui erogato somme in favore dei beneficiari, persone fisiche o enti no profit, in relazione al contributo in natura ad essi spettante, valorizzato in euro 200,00 al giorno (mediamente le erogazioni sono state di circa euro 120.000,00 per l'intera durata delle attività ovvero per tre anni - per ciascun progetto), senza procedere all'applicazione della ritenuta fiscale, e nella prospettiva che tali contributi non rivestano la qualifica reddituale, almeno nelle previsioni specificatamente indicata dall'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, siccome riportata nelle linee guida, in coerenza con gli esiti del contributo in natura che convergono esclusivamente nella sfera giuridica dell'ente finanziatore, con la dipendente esclusione di qualsivoglia arricchimento in favore del soggetto beneficiario.

Per i motivi sin qui esposti, l'Amministrazione istante chiede se i contributi erogati dal MIUR nell'ambito del progetto "*Smart cities and Communities and Social Innovation*" siano soggetti a prelievo fiscale ai fini Irpef, ai sensi dell'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973; e, per il caso che i suddetti siano soggetti al prelievo in questione:

- a) se, dovendo questa Amministrazione procedere ancora ad erogare le somme a chiusura delle posizioni non ancora definite, si debba procedere al pagamento previa applicazione della ritenuta fiscale suddetta;
- b) se, relativamente ai contributi in natura già medio tempore erogati senza applicazione di ritenuta, codesta Agenzia intenda procedere al recupero diretto delle somme presso i percettori o se, al contrario, debba lo scrivente Ministero provvedere al versamento a codesta Agenzia e, in via parallela, alla ripetizione degli importi a carico dei percipienti interessati.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il MIUR ritiene che i “*contributi in natura*”, quale prestazione non retribuita, convenzionalmente valorizzata ai meri fini della concessione del sostegno economico, con riferimento alla misura delle retribuzioni orarie e giornaliera di una prestazione di lavoro equivalente, non rilevi fiscalmente.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

La scrivente non condivide la soluzione rappresentata dal dicastero istante, soprattutto in ragione della circostanza che i “*contributi in natura*”, indipendentemente dal *nomen iuris*, si sostanziano in vere e proprie corrisposizioni di denaro che, come asserito in punto di fatto, sono valorizzati in euro 200,00 al giorno.

La rilevanza fiscale di tali somme è, invero, da ravvisarsi nelle finalità perseguite dall’ “*Avviso per la presentazione di idee progettuali per Smart Cities and Communities and Social Innovation*” volto, tra l’altro, a “*favorire la capacità di produrre e utilizzare ricerca e innovazione di eccellenza in modo da assicurare uno sviluppo duraturo e sostenibile dei territori.... rendendo il territorio maggiormente competitivo ed attrattivo ... In particolare ... prevede la definizione e l’attivazione di interventi in grado di promuovere la ricerca ... al fine di concorrere allo sviluppo qualificato delle Regioni....In coerenza con tale strategia, gli interventi devono essere in grado di sviluppare soluzioni tecnologiche, servizi, modelli e metodologie che si collocano sulla frontiera della ricerca applicata di origine industriale ed accademica... ”.*

Proprio l’attività di ricerca più volte evidenziata dall’articolo 1 dell’Avviso in esame, recante disposizioni concernenti la finalità e l’oggetto dell’intervento, inducono la scrivente a ricondurre i “*contributi in natura*”, anche erogati sotto forma di rimborso spese, nell’ambito di applicazione dell’articolo 50, comma 1, lett. c), del TUIR laddove è disposto che costituiscono redditi assimilati a quelli 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;”.

Invero, la scrivente ha più volte precisato che la previsione dell'art. 50, comma 1, lett. c), del TUIR ricomprende nel concetto di borsa di studio, imponibile fiscalmente, anche le elargizioni attribuite a favore di soggetti non studenti volte a sostenere l'attività di studio, di ricerca, di formazione e di specializzazione.

In ragione di tale contesto, i “*contributi in natura*” si configurano come misure finalizzate a sostenere l'attività di ricerca e, non ravvisandosi deroghe da parte di disposizioni speciali di esenzione, imponibili ai fini IRPEF quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, co. 1, lett. c) del TUIR, così come determinati ai sensi del successivo art. 52.

Considerato che quest'ultimo articolo rinvia all'articolo 51 del TUIR, secondo il quale tutte “... *le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro*”... “*Costituiscono reddito di lavoro dipendente*” (comma 1), il MIUR, ai sensi dell'articolo 24 del d.P.R. n. 600 del 1973, sarà tenuto ad assoggettare a ritenuta d'acconto IRPEF i contributi in esame, che deve erogare a chiusura delle posizioni non ancora definite.

In relazione al secondo quesito, si fa presente che l'articolo 24 del d.P.R. n. 600 del 1973, dal titolo “*Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente*”, prevede, tra l'altro, che “*1. I soggetti indicati nel comma 1, dell'art. 23, [tra i quali è da ricomprendere il dicastero istante] che corrispondono redditi di cui all'art. 50, comma 1, del [TUIR], devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'art. 52 del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte,*

sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.”.

Inoltre, l'articolo 4, comma 1, del d.P.R. n. 322 del 1998, dal titolo “*Dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta*” dispone, tra l'altro che “*I soggetti indicati nel titolo III del... [d.P.R. n. 600 del 1973] obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo ...presentano annualmente una dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (I.N.A.I.L.), relativa a tutti i percipienti, redatta in conformità ai modelli approvati con i provvedimenti di cui all'articolo 1, comma 1.*”.

Al riguardo, si rileva che l'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, dal titolo “*Riscossione mediante versamenti diretti*” sancisce che “*Sono riscosse mediante versamento diretto al concessionario: 1) le ritenute alla fonte effettuate, a norma degli artt. 23, 24, del ... [d.P.R. n. 600 del 1973], da parte di soggetti diversi da quelli indicati nel primo comma dell'art. 29 del predetto decreto e da quelli di cui al successivo comma del presente articolo;*”.

Inoltre il successivo articolo 8 prevede che “*I versamenti diretti alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato e al concessionario devono essere eseguiti:*

- 1) *entro i primi quindici giorni del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta prevista dall'art. 3, primo comma, n. 1)....*”.

Pertanto, le ritenute alla fonte in disamina sono riscosse mediante versamento diretto ai sensi del citato articolo 3, comma 1, n. 1) del d.P.R. n. 602 del 1973, e devono essere versate, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, n. 1) del d.P.R. n. 602 del 1973, entro il giorno sedici del mese successivo a quello in cui le ritenute medesime sono state operate.

Nel caso rappresentato dall'istante le ritenute alla fonte sui “contributi in natura” non sono state operate e versate nei termini stabiliti dalla norma.

L'omessa effettuazione della ritenuta, l'omesso versamento e l'omessa/infedele dichiarazione dei sostituti d'imposta sono punite rispettivamente dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (in misura pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto), dall'articolo 13 del medesimo decreto (in misura pari al 30 per cento dell'ammontare non versato) ed infine dall'articolo 2, commi 1 e 2 dello stesso decreto (in misura dal 120 al 240 per cento dell'ammontare non versato, nel caso di dichiarazione omessa- con un minimo di 250 euro - ovvero dal 90 al 180 per cento di quanto non versato – con un minimo di 250 euro - nel caso di dichiarazione infedele).

Peraltro, per effetto delle modifiche recate all'articolo 14 del d.lgs. n. 471 del 1997 dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, la sanzione per omesso versamento di cui all'articolo 13 resta assorbita dalla violazione - se commessa - per omessa o infedele dichiarazione annuale.

Alle sanzioni sopra richiamate, con la sola eccezione per la sanzione dovuta in caso di omessa dichiarazione, torna applicabile – al verificarsi delle condizioni - l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Considerato che il dicastero istante non ha precisato l'arco temporale di erogazione degli emolumenti in esame, laddove non ricorrano cause ostative, l'infedeltà della dichiarazione già presentata (art. 2) e la mancata effettuazione delle ritenute (art. 14), ovvero - qualora siano ancora pendenti i termini per la presentazione della dichiarazione - la mancata effettuazione (art. 14) ed il mancato versamento delle ritenute (art. 13) potranno essere regolarizzati sulla base delle disposizioni di cui all'art. 13 d.lgs. 472/97.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente