

Risposta n. 215/2024

OGGETTO: Indennità di soggiorno corrisposte agli esperti nazionali in distacco (END) non "cost free", con contributo a carico del bilancio dell'Unione Europea – Applicabilità dell'articolo 51, comma 8, del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Ministero istante (di seguito "*Ministero*" o "*Istante*") rappresenta che il proprio personale può essere destinato a prestare servizio presso gli organismi dell'Unione Europea (UE) in qualità di Esperto Nazionale Distaccato (END).

Il personale impiegato presso i predetti organismi continua a percepire lo stipendio a carico del bilancio dello Stato e, in aggiunta ad esso, l'indennità di missione all'estero (...).

L'END, secondo quanto riportato nella Decisione della Commissione delle Comunità Europee n. 6866 del 12 novembre 2008 (di seguito, "*Decisione*"), "relativa al

regime applicabile agli esperti nazionali distaccati e agli esperti nazionali in formazione professionale presso i servizi della Commissione", è un funzionario messo a disposizione della Commissione da un'amministrazione pubblica nazionale dei Paesi membri dell'UE, per un periodo in genere non superiore a due anni con possibilità di proroga fino a quattro anni. Gli END possono essere assegnati a una qualsiasi delle sedi in cui lavorano gli agenti della Commissione.

Durante il distacco, l'Organismo internazionale non diviene datore di lavoro dell'END, il quale resta alle dipendenze della propria amministrazione di origine. Pertanto, l'END non percepisce uno stipendio da parte dell'UE.

La *Decisione* prevede due figure distinte di END:

- con indennità a carico del bilancio dell'UE (END non "*cost free*"). Gli END non "*cost free*" possono percepire oltre alla propria retribuzione in Italia, le indennità di cui ai capi III e VI della *Decisione* ovvero (i) un'indennità giornaliera di missione ("*daily subsistence allowance*", c.d. indennità di soggiorno) pari a circa 160 euro, (ii) un'indennità mensile ("*monthly subsistence allowance*") calcolata sulla base della distanza in chilometri tra la sede di origine e quella di distacco, corrisposta solo se tale distanza supera i 150 km;

- con indennità a carico dello Stato di appartenenza (END "*cost free*").

L'*Istante*, in riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, ha precisato presso quali Organismi/Organizzazioni dell'Unione Europea è impiegato il proprio personale in qualità di END.

Ciò premesso, l'*Istante*, in qualità di sostituto d'imposta, chiede se le suddette indennità corrisposte al personale impiegato in qualità di END non "*cost free*", con fondi

a carico del bilancio dell'UE, concorrano alla formazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 8, del Testo unico delle imposte su redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ha prodotto una nota del Servizio Legale dell'*European External Action Service* (E.E.A.S.) del 2018, nella quale, in riscontro a uno specifico quesito sul trattamento fiscale applicabile alle indennità di soggiorno versate agli END a carico dell'UE, l'E.E.A.S. ha affermato che, in assenza di norme europee che prevedano l'esenzione fiscale per gli END e, in particolare, in considerazione dell'inapplicabilità in materia dell'articolo 12, paragrafo 2, del Protocollo n. 7 sui privilegi e immunità dell'Unione europea, in base alla quale i funzionari e altri agenti dell'UE sono esentati dall'imposta nazionale sui pagamenti, sugli stipendi e sugli emolumenti corrisposti dall'Unione, spetta in linea di principio agli Stati membri stabilire il regime fiscale applicabile alle indennità versate agli END. Ciò premesso, l'*Istante* ritiene che gli END non "*cost free*" non possano considerarsi come dipendenti dell'UE e che alle indennità corrisposte agli stessi da parte dell'UE non possa applicarsi l'articolo 12 del Protocollo n. 7 sui privilegi e sulle immunità dell'UE.

Al riguardo, l'*Istante* rappresenta di essere a conoscenza delle risposte fornite dall'Amministrazione Finanziaria in merito alla non imponibilità delle indennità spettanti agli END non "*cost free*" presso l'Agenzia Europea di Sicurezza Marittima (*European Maritime Safety Agency - E.M.S.A.*).

Tuttavia, l'*Istante* ritiene che le indennità erogate dall'UE al proprio personale impiegato in qualità di END non "*cost free*", ancorché non siano poste a carico del bilancio di un'amministrazione pubblica italiana, debbano essere assoggettate a tassazione in Italia, ai sensi dell'articolo 51, comma 8, del Tuir.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51, comma 1, del Tuir stabilisce che *«Il reddito di lavoro dipendente è costituito da 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»*.

Con la predetta disposizione viene sancito il c.d. "*principio di onnicomprensività*" del reddito di lavoro dipendente, in virtù del quale tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce, anche da soggetti terzi, a qualunque titolo, in relazione al rapporto di lavoro, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Il medesimo articolo 51 individua, ai commi successivi, specifiche deroghe al principio della totale tassabilità del reddito di lavoro dipendente, elencando le componenti reddituali che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte. I commi da 5 a 8-*bis* disciplinano le ipotesi in cui la prestazione lavorativa sia effettuata in un luogo diverso da quello della sede di lavoro.

In particolare, il comma 8 dispone che *«Gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50 per cento. Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50*

per cento nonché il 50 per cento delle maggiorazioni percepite fino alla concorrenza di ottantasette quarantesimi dell'indennità base o, limitatamente alle indennità di cui all'articolo 1808, comma 1, lettera b), del codice dell'ordinamento militare, di cui al decreto legislativo 15 marzo 2010, n. 66, due volte l'indennità base».

Riguardo alle indennità percepite dagli END "cost free" e non "cost free", si fa presente che la *Decisione «relativa al regime applicabile agli esperti nazionali distaccati e agli esperti nazionali in formazione professionale presso i servizi della Commissione»* stabilisce che:

-- «Gli esperti nazionali distaccati sono persone messe a disposizione della Commissione da un'amministrazione pubblica nazionale, regionale o locale, oppure da una OIG, delle cui competenze la Commissione si serve in un settore specifico [...]. Il datore di lavoro dell'END si impegna pertanto a continuare a retribuire quest'ultimo, a mantenere il suo legame statutario o contrattuale per l'intera durata del distacco e a informare la Direzione generale del personale e dell'amministrazione di qualsiasi cambiamento al riguardo nella situazione dell'END. Al datore di lavoro continuano a incombere altresì tutti i contributi sociali per l'END, in particolare in materia di previdenza sociale e di pensione» (cfr: Capo I, articolo 1);

-- «gli "END senza spese" sono quelli per i quali la Commissione non paga alcuna delle indennità di cui ai capi III e VI né copre alcuna delle spese previste nella presente decisione, tranne quelle connesse con l'esercizio delle loro funzioni durante il periodo di distacco» (cfr: Capo I, articolo 2);

- «l'END ha diritto, per l'intera durata del distacco, a un'indennità di soggiorno giornaliera e a un'indennità di soggiorno mensile. [...] Queste indennità sono destinate

a coprire, su base forfettaria, le spese di soggiorno degli END nel luogo in cui vengono distaccati; in nessun caso vanno considerate come una retribuzione corrisposta dalla Commissione. Prima del distacco il datore di lavoro si impegna presso la direzione generale del personale e dell'amministrazione a mantenere, durante il distacco, il livello di retribuzione che l'END percepiva al momento del distacco. L'END informa la direzione generale del personale e dell'amministrazione in merito a qualsiasi indennità avente analogo finalità percepita da altra fonte. L'ammontare di un'eventuale altra indennità viene detratto dalle indennità di soggiorno versate dalla Commissione. Quest'ultima, su richiesta debitamente giustificata del datore di lavoro, può decidere di non procedere a tale detrazione. Le indennità di soggiorno devono essere versate per tutti i giorni della settimana, anche durante i periodi di missione, di congedo annuo e di congedo speciale, nonché per i giorni festivi ufficiali della Commissione» (cfr. Capo III, articolo 17).

Di contenuto simile sono le Decisioni che disciplinano il regime applicabile agli END presso altri Organi/Organismi dell'Unione Europea. Sul punto, anche sul sito del Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione internazionale è precisato, infatti, che *"generalmente, tali normative sono simili alla sopra citata Decisione C (2008) 6866 (cfr. https://www.esteri.it/it/opportunita/nella_ue/opportunita_per_dipendenti_publici/espertinazionali/distaccati/domandefrequenti/normativa/).*

In linea con la citata *Decisione*, l'articolo 32, comma 3, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, recante *«norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche»*, prevede che *«Il trattamento economico degli esperti*

nazionali distaccati può essere a carico delle amministrazioni di provenienza, di quelle di destinazione o essere suddiviso tra esse, ovvero essere rimborsato in tutto o in parte allo Stato italiano dall'Unione europea o da un'organizzazione o ente internazionale» (sull'applicabilità di tale disposizione cfr: anche articolo 4, comma 5, del d.P.C.M. 30 ottobre 2014, n. 184).

Tanto premesso, preme rilevare come il trattamento fiscale da riservare in Italia alle indennità corrisposte agli END presuppone una valutazione caso per caso, ai fini del riscontro della sussistenza di eventuali esenzioni da imposizione garantite da parte di disposizioni sovranazionali, come di seguito meglio chiarito.

In merito al trattamento tributario delle indennità spettanti agli END "*cost free*", con indennità a carico dell'amministrazione italiana di appartenenza sono stati forniti chiarimenti con la risposta pubblicata il 18 novembre 2022, n. 559, specificando che tali indennità sono assoggettate a tassazione in Italia.

Con la risposta pubblicata il 2 maggio 2024, n. 99, sono stati resi chiarimenti in relazione al caso degli END non "*cost free*", con indennità a carico del bilancio dell'UE, in distacco presso l'Agenzia Europea di Sicurezza Marittima ("EMSA").

Nello specifico, con la citata risposta n. 99 del 2024, in ragione della documentazione presentata dall'istante e, in particolare, esaminato il Regolamento (CE) n. 1406/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 giugno 2002, che istituisce l'EMSA, è stato riconosciuto che, per gli END non "*cost free*" distaccati presso l'EMSA, le indennità a carico del bilancio dell'UE non concorrono alla formazione del reddito imponibile dei dipendenti in Italia.

La conclusione raggiunta in tale risposta non è limitata agli END distaccati presso l'ESMA, ma resta valida in tutti i casi di END non "*cost free*", rispetto ai quali siano applicabili disposizioni sovranazionali, che garantiscono un'esenzione sulle indennità agli stessi corrisposte.

Chiarito quanto sopra, riguardo al trattamento fiscale applicabile, in via generale, alle indennità corrisposte agli END non "*cost free*", occorre considerare che le predette indennità, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 6, della *Decisione* n. 6866 del 2008, «*sono destinate a coprire, su base forfettaria, le spese di soggiorno degli END nel luogo in cui vengono distaccati; in nessun caso vanno considerate come una retribuzione corrisposta dalla Commissione*».

Da quanto precede, quindi, si ritiene che il *Ministero* - al pari delle altre Amministrazioni riguardo al proprio personale END -, in qualità di sostituto d'imposta, debba verificare, di volta in volta, se ai propri dipendenti distaccati in qualità di END non "*cost free*" si rendano applicabili disposizioni sovranazionali da cui si evinca l'esenzione da imposizione.

Solo qualora non risulti applicabile alcuna disposizione di esenzione, il *Ministero* è tenuto ad assoggettare a tassazione le suddette indennità di sussistenza nella misura prevista dal citato articolo 51, comma 8, del Tuir, applicando la ritenuta sui redditi di lavoro dipendente ai sensi degli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**