



Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte sui redditi e sulle
attività produttive

Ufficio Redditi fondiari e di lavoro

Roma,

1.5.2013

COMANDO GENERALE DELLA
GUARDIA DI FINANZA
C/O GEN. CARRARINI FABRIZIO
VIA XXI APRILE N. 51
00162 ROMA (RM)

Prot. 2013/86275

OGGETTO: Interpello 954-351/2013-ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212,
COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA
Codice Fiscale 80194230589 Partita IVA 04748161009
Istanza presentata il 31/05/2013.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

Con l'istanza di interpello in esame, il Comando Generale del Corpo della Guardia di Finanza chiede quale sia il corretto trattamento fiscale da riservare al rimborso forfetario previsto, per il personale inviato in missione, dall'articolo 36, comma 12, del d.P.R. del 16 aprile 2009, n. 51, laddove è statuito che "L'Amministrazione, a richiesta dell'interessato, autorizza preventivamente, oltre al rimborso delle spese di viaggio, la corresponsione a titolo di rimborso di una somma forfetaria di euro 110,00 per ogni ventiquattro ore compiute di missione, in alternativa al trattamento economico di missione vigente, nell'ambito delle risorse allo scopo assegnate sui pertinenti capitoli

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa - Via Cristoforo Colombo n. 426 CD - CAP 00145 Roma
Tel. 0650545410 - Fax 0650545407 - e-mail: dc.norm.redditi(fondari)di@agenziaentrate.it

AGE.AGEDC001.REGISTRO UFFICIALE.0086275.16-07-2013-U

di bilancio. Il rimborso forfetario non compete qualora il personale fruisca di vitto o alloggio a carico dell'Amministrazione. »

Al riguardo, l'istante osserva che tale norma disciplina, in modo del tutto peculiare ed esclusivo, un istituto giuridico attinente al funzionamento delle Forze di polizia (analoga norma è prevista dall'art. 11, comma 14, del d.P.R. n. 52/2009 per le Forze armate), in armonia con il principio di specificità riconosciuto alle predette Amministrazioni dall'articolo 19 della legge 4 novembre 2010, n. 183.

La richiamata peculiarità ed esclusività trova pieno riscontro nella relazione illustrativa al d.P.R. n. 164/2002, in cui è stata prevista per la prima volta la particolare forma di rimborso forfetario in argomento, poi riproposta con lievi modifiche nei successivi provvedimenti di concertazione, fra cui quello in esame.

L'opzione in questione, rispetto all'ordinario rimborso a piè di lista, risponde all'esigenza di assicurare al personale comandato in missione di svolgere dette attività con la riservatezza necessaria e tale che, per condizioni di tempo e di luogo, non consente di richiedere la documentazione fiscale comprovante la prestazione di servizio richiesta (somministrazione di alloggio e/o di alimenti e bevande, con contestuale indicazione delle generalità del beneficiario).

La facoltà per il personale di accedere al rimborso forfetario è, quindi, funzionale all'esigenza delle Amministrazioni interessate di svolgere le attività di servizio, senza soluzione di continuità e spesso mantenendo l'anonimato degli operanti, senza pregiudicare il buon esito delle attività stesse.

Sulla base dell'art. 36 del DPR 51 del 2009, la corresponsione della citata somma forfetaria di danaro al personale comandato in missione fuori dal luogo di ordinario svolgimento dell'attività lavorativa:

- è espressamente alternativa al trattamento economico di missione, la cui struttura è costituita da: indennità di missione o di trasferta e rimborso delle spese di pernottamento e dei pasti, oltre che di quello delle spese di viaggio;
- compete al richiedente "a titolo di rimborso" delle spese sostenute (vitto, alloggio o

altro).

La medesima norma prevedendo, inoltre, che "...Il rimborso forfetario non compete qualora il personale fruisca di vitto o alloggio a carico dell'Amministrazione...", pone, in tal modo, sullo stesso piano concettuale la predetta somma forfetaria di euro 110,00 e le spese sostenute per il vitto e l'alloggio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che le richiamate somme di danaro corrisposte a titolo forfetario non possano configurare un'integrazione del reddito sottoponibile a ritenuta IRPEF in quanto perseguono, in sostanza, lo stesso fine cui tende il rimborso analitico delle spese per vitto e alloggio.

La corresponsione di una somma forfetaria a titolo di rimborso è diretta a evitare penalizzazioni per i dipendenti che, in relazione alle particolari modalità e condizioni del servizio reso, potrebbero trovarsi nell'impossibilità di ottenere la documentazione certificativa delle spese sostenute per vitto e alloggio. Ne deriva che la somma forfetaria in rassegna deve intendersi concessa per il sostenimento delle spese mediamente sopportate nel corso della missione e, in quanto tale, deve essere esclusa dalla tassazione attesa l'analogia della fattispecie con quella disciplinata nell'articolo 51, comma 5, terzo periodo, del TUIR.

Invero, la possibilità per il personale di accedere al rimborso forfetario ben si concilia con la necessità delle Amministrazioni interessate di avere a disposizione uno strumento flessibile di ristoro del personale in relazione alle spese sostenute nello svolgimento di attività di servizio, sovente protratte senza alcuna interruzione per più giornate lavorative e con necessità di mantenere l'anonimato.

Conseguentemente, in qualità di sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 29 del d.P.R. n. 600/1973, al fine di procedere alla corretta applicazione della normativa in tema di ritenute sui redditi di lavoro dipendente, ritiene nel caso concreto, di non dover

procedere a operare, all'atto del pagamento delle suddette somme di danaro, la ritenuta d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai soggetti percipienti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR, sono determinati, ai sensi del successivo articolo 51, comma 1, in base al principio della omnicomprensività, per il quale costituiscono reddito tutte le somme ed i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro.

In deroga al suddetto principio, il comma 5, del citato articolo 51, esclude dal concorso alla formazione del reddito del lavoratore dipendente, fino all'importo di Euro 46,48 le indennità di trasferta e di missione effettuate fuori dal territorio comunale ove è ubicata la sede di lavoro, nonché, in misura differenziata, i rimborsi spese.

In particolare, in caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di euro 15,49 elevati a euro 25,82 per le trasferte all'estero.

I rimborsi forfetari delle spese di vitto e/o alloggio sono, invece, imponibili oltre un determinata soglia, il cui importo varia in ragione che siano distintamente rimborsate il solo vitto o il solo alloggio, oppure vitto e alloggio.

L'applicazione della disposizione richiamata in relazione al rimborso forfetario previsto dall'articolo 36, comma 12, del d.P.R. n. 51 del 2009, il cui testo è riportato nell'esposizione del quesito, deve essere valutata, innanzitutto, alla luce del particolare

ruolo riconosciuto, all'Amministrazione istante, dall'articolo 19 della Legge del 4 novembre 2010, n. 183 laddove è statuito che *"Ai fini della definizione degli ordinamenti, delle carriere e dei contenuti del rapporto di impiego e della tutela economica, pensionistica e previdenziale, è riconosciuta la specificità del ruolo delle Forze armate, delle Forze di polizia e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, nonché dello stato giuridico del personale ad essi appartenente, in dipendenza della peculiarità dei compiti, degli obblighi e delle limitazioni personali, previsti da leggi e regolamenti, per le funzioni di tutela delle istituzioni democratiche e di difesa dell'ordine e della sicurezza interna ed esterna, nonché per i peculiari requisiti di efficienza operativa richiesti e i correlati impieghi in attività usuranti."*

Inoltre, la relazione illustrativa al d.P.R. n. 51 del 2009 evidenzia la peculiarità dell'articolo 36, comma 12, ovvero del rimborso forfetario in esame, dal momento che esso mira a *"...creare le condizioni più favorevoli all'istituto della missione mirando al raggiungimento di una migliore efficienza operativa attesa la particolare rilevanza sociale dello stesso. Va segnalato che alcune disposizioni si limitano ad adeguare la normativa vigente a quella già prevista per altri comparti ed a semplificare le procedure di attuazione."*

Nell'istanza di interpello è specificato che la particolare forma di rimborso in esame, rispetto al rimborso a piè di lista, risponde all'esigenza di assicurare al personale comandato in missione di svolgere dette attività con la riservatezza necessaria e tale che, per condizioni di tempo e di luogo, non consente di richiedere la documentazione fiscale comprovante la prestazione di servizio richiesta (somministrazione di alloggio e/o di alimenti e bevande, con contestuale indicazione delle generalità del beneficiario). La facoltà per il personale di accedere al rimborso forfetario è, quindi, funzionale all'esigenza delle Amministrazioni interessate di svolgere le attività di servizio, senza soluzione di continuità e spesso mantenendo l'anonimato degli operanti, senza pregiudicare il buon esito delle attività stesse.

Al riguardo, si ritiene che in presenza delle peculiari ragioni di servizio descritte

nell'istanza, la cui tutela è alla base della ratio della disposizione in esame; al rimborso forfetario di cui all'art. 36, comma 12, del d.P.R. n. 51 del 2009, sia applicabile il medesimo trattamento fiscale previsto per il rimborso analitico di spese documentate relative al vitto e all'alloggio per missioni fuori dal territorio comunale. In tal modo, sono scongiurate indebite penalizzazioni del personale interessato che, anche in relazione alle particolari modalità e condizioni del servizio, potrebbero trovarsi nell'impossibilità di ottenere la documentazione certificativa delle spese sostenute per vitto e alloggio.

IL DIRETTORE CENTRALE

Annunzio D'Onofrio