

AREA CONTABILITÀ FINANZA
E CONTROLLO DI GESTIONE



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

Università degli Studi di Roma
"LA SAPIENZA"
Amministrazione Centrale

USCITA
prot. n. 0047992
del 05/08/2013
classif. VIII/3

Ai Presidi di Facoltà
Al Direttore della Scuola Superiore di Studi Avanzati Sapienza
Ai Direttori di Dipartimento
Ai Direttori dei Centri interdipartimentali di Ricerca
Ai Direttori dei Centri interdipartimentali di Servizi
Ai Direttori dei Centri interdipartimentali di Ricerca e Servizio
Ai Direttori dei Centri interuniversitari di Ricerca
Al Presidente del Sistema Bibliotecario Sapienza
Al Direttore del Sistema Bibliotecario Sapienza
Al Presidente del Polo Museale
Al Direttore del Polo Museale
Al Presidente del Centro InfoSapienza
Ai Segretari Amministrativi dei Centri di Spesa
Ai Direttori di Biblioteca
Al Responsabile della Segreteria tecnica del Direttore Generale
Al Responsabile della Segreteria pro Rettore vicario e
pro Rettori
Alla Segreteria del Collegio dei Direttori di Dipartimento
Alla Segreteria del Collegio dei Sindaci
Ai Direttori delle Aree:
- Supporto strategico e comunicazione
- Supporto alla ricerca
- Offerta formativa e diritto allo studio
- Servizi agli studenti
- Internazionalizzazione
- Contabilità, finanza e controllo di gestione
- Risorse umane
- Gestione edilizia
- Affari istituzionali
- Affari legali
- Patrimonio e servizi economici
- Organizzazione e sviluppo

Sapienza Università di Roma
Area Contabilità, Finanza e Controllo di Gestione
Ufficio Bilanci e Controllo di Gestione
Responsabile del procedimento: dott. Fabio Ramiccia
e-mail: fabio.ramiccia@uniroma1.it
Piazzale Aldo Moro n. 5, 00185 Roma
T (+39) 06 49910137
www.uniroma1.it



Al Direttore del Centro Infosapienza
Al Direttore del Centro di Medicina Occupazionale
Al Responsabile dell'Ufficio Amministrativo per la Sicurezza
Al Responsabile dell'Ufficio Speciale Prevenzione e Protezione

LORO SEDI

Oggetto: tassazione compensi corrisposti a docenti e ricercatori esterni.

Alcuni Centri di Spesa hanno, di recente, sottoposto diversi quesiti sull'argomento indicato in oggetto, in merito al quale si sono susseguite nel tempo diverse risoluzioni e risposte ad interpelli da parte dell'Agenzia delle Entrate che hanno fornito indicazioni non sempre coordinate tra loro generando di conseguenza, dubbi interpretativi; nell'ottica della semplificazione dei procedimenti, è stata recentemente emanata la risoluzione n° 49/E dell'11 luglio 2013 che ha **chiarito** molti dei punti controversi, fornendo, in tal modo, una interpretazione univoca della normativa.

Nel dettaglio l'Agenzia delle Entrate, in risposta all'interpello proposto dall'Istituto Italiano di Tecnologia, relativo all'applicazione della ritenuta alla fonte prevista dall'art.25 del DPR 600 n°1973 nel caso di rimborso analitico delle spese a docenti e ricercatori invitati presso i propri laboratori ed a svolgere seminari, nell'argomentare la risposta, ha premesso che le disposizioni relative alla determinazione del reddito di lavoro autonomo fanno rientrare nella nozione di "compenso" anche le somme riaddebitate dal lavoratore al committente per il ristoro delle spese sostenute per l'espletamento dell'incarico. La risoluzione mette in evidenza le **differenze** esistenti nella modalità di qualificazione del reddito di **lavoro autonomo abituale** rispetto a quello esercitato in via **non abituale**.

Per il lavoro autonomo abituale, il riferimento normativo è *l'articolo 54, comma 1, del TUIR* in base al quale "il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di



imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione...".

Per quanto riguarda i redditi di lavoro autonomo occasionale, invece, l'*articolo 71, comma 2, del TUIR*, stabilisce che questi "sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione". Vi è, quindi, una differenza nella gestione del rimborso delle spese fra **redditi da lavoro autonomo abituale e non abituale**, costituita dal collegamento diretto tra "compenso" e spesa sostenuta (che vale solo per il lavoro autonomo non abituale).

È per questo motivo che, solo per prestazioni di **lavoro autonomo occasionale**, quando è previsto il **mero rimborso delle spese** strettamente necessarie per l'esecuzione della prestazione stessa o l'anticipo delle stesse da parte del committente, si genera un **reddito netto pari a zero**, anche se le spese sono sostenute in un diverso periodo d'imposta.

Ciò premesso si possono verificare due casi distinti:

- a. L'esonero dalla ritenuta (e dalla dichiarazione per il percipiente) non è applicabile "quando il **compenso**, anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente, **eccede le spese necessarie** per lo svolgimento dell'attività occasionale, facendo venir meno il carattere sostanzialmente gratuito dell'attività stessa. In tal caso, l'intero importo erogato dal committente costituirà **reddito di lavoro autonomo occasionale** assoggettabile a ritenuta, ai sensi del citato *art. 25 del D.P.R n. 600 del 1973*".
- b. L'esonero della ritenuta è applicabile, quando, **ragionevolmente**, non viene meno il carattere **sostanzialmente gratuito** dell'attività occasionale (si pensi, ad esempio, al "gettone di presenza" qualora per la sua modica entità possa essere considerato un rimborso *forfettario*, soggetto comunque a tassazione, collegato all'attività occasionale); di tale considerazione dovrà essere data evidenza con adeguata motivazione negli atti del relativo procedimento.

Sulla base di quanto sopra, ritiene utile fornire alcune indicazioni in merito alla procedura da seguire da parte dei Centri di Spesa:



- per i docenti e i ricercatori di altre istituzioni scientifiche invitati a visitare laboratori, a svolgere seminari, convegni scientifici ecc. , cui non è corrisposto compenso a titolo personale, limitandosi al solo rimborso delle spese sostenute (viaggio, vitto, alloggio), esse non sono assoggettabili alla ritenuta alla fonte di cui all'art. 25 del DPR n.600 del 1973 (IRPEF);
- tale soluzione è applicabile anche nell'ipotesi in cui le spese siano direttamente sostenute dal committente;
- quanto precede è valido anche nel caso in cui i docenti esterni siano soggetti fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato;
- la semplificazione è valida anche per il percipiente, che non è tenuto a riportare dette somme e le spese corrispondenti nella propria dichiarazione dei redditi (730 /Unico);
- detta semplificazione non è applicabile quando il compenso eccede le spese necessarie per lo svolgimento dell'attività occasionale, facendo venir meno il carattere sostanzialmente gratuito dell'attività stessa. In tal caso l'intero importo erogato costituirà reddito da lavoro autonomo occasionale assoggettabile a ritenuta , ai sensi del citato art.25 del DPR n°600 del 1973;
- la non assoggettabilità a ritenuta vale anche nel caso in cui i soggetti siano Commissari di Dottorato di Ricerca o assimilabili, in assenza di compenso;
- nel caso in cui i docenti esterni siano soggetti fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato, ed in presenza di un compenso, che fa venir meno il carattere gratuito della prestazione, il ricorso alle convenzioni contro la doppia imposizione (qualora sussistano) richiedono la certificazione della residenza fiscale rilasciata dalle autorità fiscali dello Stato estero, la quale non può essere surrogata da dichiarazione sostitutiva di certificazione o da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;



- sempre nell'ottica della semplificazione dei procedimenti, sono disponibili i modelli di domanda per il rimborso o l'esonero dell'imposta italiana applicata sui redditi corrisposti a soggetti non residenti, nonché un modello di attestato di residenza fiscale utilizzabile dai soggetti residenti in Italia per ottenere il rimborso o l'esonero dell'imposta estera, in forza delle Convenzioni tese ad evitare la doppia imposizione (Agenzia delle Entrate Prot. N. 2013/84404). Tali modelli sono messi a disposizione, gratuitamente, dall'Agenzia delle Entrate, in formato elettronico e possono essere utilizzati e stampati prelevandoli dal sito internet [www. Agenziaentrate.gov.it](http://www.Agenziaentrate.gov.it).

Si precisa, infine, che, come evidenziato nella risoluzione in argomento, rimane ferma la rilevanza dei costi per il committente, ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997 n°446.

Per eventuali chiarimenti rivolgersi all'Ufficio Bilanci e Controllo di Gestione - Dott. Fabio Ramiccia (tel.20137, email: fabio.ramiccia@uniroma1.it)

Cordiali saluti

IL DIRETTORE GENERALE

ALLEGATO: Risoluzione n° 49/e dell'Agenzia delle Entrate dell'11 luglio 2013

RISOLUZIONE N. 49/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 11 luglio 2013

OGGETTO: *Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Fondazione Istituto Italiano di Tecnologia – regime fiscale dei rimborsi spese – art. 25 del DPR n. 600 del 1973*

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

L'Istituto Italiano di Tecnologia è stato istituito dall'art. 4 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, con lo scopo di promuovere lo sviluppo tecnologico del Paese e l'alta formazione tecnologica. A tal fine, l'Istituto instaura rapporti con organismi omologhi in Italia e assicura l'apporto di ricercatori italiani e stranieri operanti presso istituti esteri di eccellenza.

Nell'ambito delle proprie attività, l'Istituto invita docenti e ricercatori di altre istituzioni scientifiche a visitare i propri laboratori e a svolgere seminari scientifici (c.d. *invited speakers*), favorendo la divulgazione e lo scambio reciproco delle conoscenze.

L'Istituto non corrisponde ai docenti e ricercatori, che in genere non svolgono attività di lavoro autonomo abituale, alcun compenso a titolo personale, limitandosi al solo rimborso delle spese sostenute (viaggio, vitto e alloggio) o al sostenimento diretto delle stesse.

Ciò evidenziato, l'Istituto chiede di sapere se debba applicare la ritenuta alla fonte prevista dall'art. 25 del DPR n. 600 del 1973 nell'ipotesi di rimborso analitico delle spese ai docenti e ricercatori e nell'ipotesi di spese prepagate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istituto ritiene di non dover applicare la ritenuta alla fonte, in quanto il reddito imponibile, data la coincidenza tra compenso e spese, risulterebbe pari a zero.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che il trattamento tributario dei rimborsi spese varia in relazione alla natura del rapporto in base al quale sono svolte, presso l'Istituto, le varie attività dei docenti e dei ricercatori appartenenti alle altre istituzioni scientifiche.

Tra queste attività, l'istanza di interpello pone l'attenzione in particolare sullo svolgimento di seminari da parte di docenti e di ricercatori (c.d. *invited speakers*), cui l'Istituto rimborsa, o anticipa direttamente, le spese per la partecipazione ai seminari stessi. Nell'istanza è altresì precisato che gli *invited speakers* non svolgono, in genere, attività di lavoro autonomo abituale.

Sul punto si precisa che le norme sostanziali relative alla determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente fanno rientrare nella nozione di compenso anche le somme che il lavoratore autonomo riaddebita al committente per il ristoro delle spese sostenute per l'espletamento dell'incarico (cfr. circolare n. 1 del 1973, risoluzione n. 20 del 1998, circolare n. 58 del 2001, risoluzione n. 69 del 2003).

L'art. 54, comma 1, del TUIR prevede, infatti, che "*Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, ...*", e, per i redditi di lavoro autonomo occasionale, l'art. 71, comma 2, del TUIR, stabilisce che questi "*sono*

costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione".

La determinazione del reddito di lavoro autonomo differisce, tuttavia, da quella del reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente per il diverso criterio di imputazione delle spese sostenute per l'espletamento dell'incarico.

In particolare, mentre i redditi di lavoro autonomo abituale sono costituiti dalla differenza tra i compensi percepiti nel periodo d'imposta e le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione effettivamente sostenute nel periodo stesso, senza, quindi, prevedere un collegamento tra compenso e spesa sostenuta per conseguirlo, i redditi di lavoro autonomo non abituale sono determinati, proprio in ragione della loro occasionalità, tenendo conto del collegamento specifico tra compenso e spesa sostenuta per conseguirlo, in quanto deducibile nel periodo di imposta in cui sono percepiti i compensi cui dette spese si riferiscono in modo specifico.

Ne consegue che, nell'ipotesi di prestazioni di lavoro autonomo occasionale per il cui svolgimento è previsto solamente il rimborso delle spese strettamente necessarie per l'esecuzione della prestazione stessa o l'anticipo delle stesse da parte del committente, si genera un reddito diverso, derivante dal lavoro autonomo occasionale, pari a zero, anche se le spese sono sostenute in un diverso periodo d'imposta.

In un'ottica di semplificazione, per evitare che l'Istituto sia gravato dall'obbligo di effettuare e versare la ritenuta alla fonte in ipotesi di attività occasionali di carattere sostanzialmente gratuito, in quanto il compenso è pari alle spese sostenute, la scrivente ritiene possibile per l'Istituto non assoggettare alla ritenuta alla fonte di cui all'art. 25 del DPR n. 600 del 1973 i rimborsi spese di viaggio, vitto, e alloggio, nell'ipotesi in cui le spese stesse siano solamente quelle strettamente necessarie per lo svolgimento dei seminari, previa acquisizione dei titoli certificativi delle spese. Detta soluzione, alle medesime condizioni, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui le spese siano direttamente sostenute dall'Istituto.

La suddetta semplificazione opera anche per il percipiente, che non è tenuto a riportare dette somme e le corrispondenti spese nella dichiarazione dei redditi.

Naturalmente, quanto precede vale anche nel caso in cui gli *invited speakers* siano soggetti fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato.

Detta semplificazione, invece, non è applicabile quando il compenso, anche nella forma di spese rimborsate o anticipate dal committente, eccede le spese strettamente necessarie per lo svolgimento dell'attività occasionale, facendo venir meno il carattere sostanzialmente gratuito dell'attività stessa. In tal caso, l'intero importo erogato dal committente costituirà reddito di lavoro autonomo occasionale assoggettabile a ritenuta, ai sensi del citato art. 25 del D.P.R n. 600 del 1973.

In ogni caso, rimane ferma la rilevanza dei costi per il committente, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE