



Università e fisco: aspetti internazionali

di Marco Greggi

www.dirittotributario.eu



A cosa serve ?

- Dalla residenza dipende:
 - L'applicazione al pagamento di specifiche ritenute alla fonte;
 - Il diverso ammontare delle ritenute;
 - L'applicazione di norme speciali convenzionali;
 - La *possibile* qualificazione diversa dei redditi pagati (autonomo - dipendente - diversi - impresa).



Una sintesi ...

- La nozione di residenza è fondamentale sia:
 - **Nelle imposte dirette;**
 - Cambia il criterio di quantificazione della base imponibile;
Cambia l'imposta (nelle società di persone);
 - **Nel sistema IVA;**
 - Concorre a localizzare una prestazione (di servizi) nel territorio dello Stato;
 - **Negli altri tributi;**
 - Concorre all'applicazione dell'imposta.



Nelle imposte dirette (Irpef, Ires)

- Il reddito imponibile:
 - Per i soggetti residenti è determinato coerentemente con il “*world wide income principle*” (art. 3, co. 1 Tuir);
 - Per i soggetti non residenti è determinato su base **reale**:
 - Somma dei redditi prodotti in Italia;
 - Dalla “residenza” si passa alla “territorialità” del reddito.



Reddito imponibile per i non residenti (persone fisiche)

- Sommatoria dei redditi prodotti;
 - Applicazione dell'art. 24 Tuir;
- Limitazioni agli oneri deducibili:
 - Solo quelli di cui all'art.10, co.1, lett. a, g, h, i, l, Tuir;
- Limitazioni alle detrazioni:
 - Solo quelle dell'art.13 e dell'art.15, co.1, lett. a, b, g, h, h *bis*, i;
 - Nessuna detrazione per oneri di famiglia.



I criteri di residenza per le persone fisiche

- Art. 2 Tuir:
 - Chi per la maggior parte del periodo d'imposta (co. 2):
 - È **iscritto all'anagrafe** della popolazione residente;
 - È **domiciliato o residente** in Italia ai sensi del Codice civile (art. 43);
 - Co. 2 bis:
 - Clausola antielusiva fondata sulla cittadinanza e sul rinvio a Paesi in "*black list*".
- Cass. 1215/98 "primato della forma sulla sostanza, nel diritto tributario"



Per capire, il lavoro autonomo

- Art. 25 Dpr 600/73 modula le ritenute a seconda della residenza o meno del soggetto percettore;
- ... e a seconda che l'emolumento sia erogato per attività didattica o per cessione di diritto d'autore (es. cessione di articolo / *paper* in vista di pubblicazione;
 - 20% nel caso “domestico”;
 - 30% nel caso “internazionale”;
 - 20% o 30% sull'imponibile negli altri casi.



La prova della residenza

- Certificato di residenza:
 - Assume rilevanza determinante per attestare la residenza;
- Autocertificazione ?
 - Caso non chiarito nella prassi;
 - Probabile se il paese è comunitario;
 - “Dubbia” se è extracomunitario.



Un caso di certificazione

364 10-92 3451-7

[Caution: Form 6166 can only be completed by the IRS in response to a taxpayer's request for certification related to tax treaty benefits and should not be submitted by the taxpayer. → CCH.]

Form 6166 <small>(Rev. December 1987)</small>	Department of the Treasury — Internal Revenue Service Certification of Filing a Tax Return
Taxpayer name <i>(and spouse's, if joint return)</i>	
Taxpayer social security number	
Spouse's social security number	
<p>I certify that the above taxpayer(s) has filed a U.S. individual income tax return, Form _____, for the tax year ended _____, which <small>(Form 1040 series)</small> is a return required to be filed by a citizen or resident alien of the United States.</p>	
Corporation name	Employer identification number
<p>I certify that the above corporation has filed a U.S. corporation <i>(or S corporation)</i> income tax return, Form _____, as a domestic corporation for the tax year ended _____, <small>(Form 1120 series)</small></p>	
Corporation name	Employer identification number
<p>I certify that the above corporation was included in a consolidated Form 1120, U.S. Corporation Income Tax Return, for the tax year ended _____. The return was filed by the parent corporation shown below.</p>	
Parent corporation name	Employer identification no.
<small>(Use the space provided below for all other statements of certification.)</small>	

- Modello 6166 dell'IRS statunitense e approvato dall'Agenzia delle Entrate italiana per certificare la propria residenza negli USA.



E se un modello approvato non c'è ?

- La prassi amministrativa italiana non impone l'impiego di modelli italiani;
- Ma è necessario che l'attestazione provenga da una pubblica autorità straniera equiparata alla Agenzia (o comunque facente da noi pubblica fede);
- Primato della sostanza sulla forma ...



E se lo stato estero non usa modelli per attestare la residenza ?

- Caso controverso, in ogni caso dovrebbe prevalere la tutela delle situazioni sostanziali;
- Nella prassi non constano indicazioni specifiche in merito;
- Suggerimento: autocertificazione e copia (autentica) di documento di identificazione.



E a essere rigorosi ...

- Ris. min. 11/02/98, n° 9
 - Cittadino italiano si trasferisce in Turchia e chiede quale documentazione è necessario esibire per attestare la propria residenza nel paese e vedere i redditi che incassa dall'Italia “detassati” alla fonte in base alla convenzione Italia - Turchia
 - Risposta: modello turco, e in assenza EP/I predisposto dall'INPS debitamente modificato.



Cioè ...

DICHIARAZIONE DEL BENEFICIARIO (O DEL SUO RAPPRESENTANTE) THE DECLARATION OF BENEFICIARY (OR HIS / HER REPRESENTATIVE)

Il sottoscritto
The undersigned

(cognome - family name) / (nome - given name)

in qualità di Beneficiario / Rappresentante legale del Sig. Beneficiario / Legal representative of Mr.

DICHIARA - DECLARES

- di essere residente - to reside in
che quest'è residente - that this person is residing in
citata nella domanda di esenzione di cui la presente dichiarazione costituisce parte integrante;
mentioned in the exemption application form of which this declaration is an integral part;
- di avere acquisito la residenza - to have been residing in tale Stato del
che quest'è acquisito la residenza - that this person has been residing in this State since (anno - year) (mese - month) (giorno - day)
- di essere - to be assoggettabile secondo la legislazione fiscale vigente in
che quest'è - that this person is subject to (persona in Stato di residenza - include the State of residence)
alle imposte in genere applicabili a causa della sua residenza in detto Stato;
to the taxes being generally applicable, due to his/her residence in the above-mentioned State;
- che i dati contenuti nella presente domanda sono esatti;
that the information provided in this application is true and complete;
- di impegnarsi a comunicare tempestivamente all'Ente o Istituto che eroga la pensione o le altre remunerazioni analoghe il trasferimento in altro Stato della residenza come soprindicata;
to undertake to promptly notify the body or the institution paying the pension and / or other similar remunerations, about any change of residence to any other State.

⊖ Basterà spuntare che non ricorre - Cross out what doesn't apply

Firma del Beneficiario o del Rappresentante legale
Signature of the Beneficiary or of his/her legal Representative

ATTESTAZIONE DELL'AUTORITÀ FISCALE
FISCAL AUTHORITY'S STATEMENT

Si attesta che il suddetto beneficiario è residente in
We certify that the above-mentioned beneficiary resides in

ai sensi dell'art. della vigente Convenzione tra l'Italia e
according to art. of the Convention in force between Italy and

e che la
and that

dichiarazioni fiscali del Beneficiario / Rappresentante sono esatte per quanto risulta
to the best of the fiscal Administration knowledge and belief, who will take into

all'Amministrazione fiscale
consideration the information indicated in this application form for the purposes

in quale l'età sono degli elementi indicati nella presente domanda ai fini dell'imposi-
of taxation, the information provided by the Beneficiary /
zione. / his/her legal Representative is true and
complete

Luogo e data
Place and date

Timbro dell'Ufficio e firma
Official stamp and signature

- Una porzione dell'EP/ campionato dal sito dell'INPS;
- Non risolve tutti i problemi del caso concreto, es. rifiuto dell'autorità straniera di certificare ...



Dove incide la certificazione ?

- In generale, sull'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni;
- L'applicazione di queste può essere disposta direttamente dall'ente pagatore ma a sua responsabilità;
 - Altrimenti si applica un meccanismo di *solve et repete*. Ottimale per l'ente, fastidioso per l'utente.



Da ricordare, da subito, che ...

- Il soggetto non residente può pretendere rimborso delle imposte assolate in Italia entro 48 mesi dal prelievo su modello ad hoc (o carta semplice) ex art. 37 e 38 Dpr 602/73;
- ... ma può anche da subito chiedere l'abbattimento della ritenuta alla fonte da parte dell'ente pagatore, ma ...



Da ricordare anche meglio che ...

- Sostituti d'imposta possono applicare minori aliquote o le esenzioni previste dalle convenzioni, **sotto la loro responsabilità fiscale**;
 - *Cfr. Circ. 86/77; 15/78; 147/78; Ris. 95/E del 10/06/98; Ris.68/E 24/05/00 tutte conformi in questo senso.*



Il cambiamento di residenza

- Fin qui si è analizzato il problema del “dove” si è residenti;
- Diverso è il problema del “come” si cambia residenza e “da quando” la residenza si considera variata dal punto di vista fiscale;
- Anche questo rileva per l’ente pagatore che deve sapere ex ante con chi ha a che fare.



Un caso concreto

- Un docente estero prende la residenza in Italia e svolge attività di docenza retribuita e tassata come un qualsiasi altro cittadino nelle stesse condizioni;
- Nel luglio 2009 trasferisce la propria residenza all'estero e lì continua a svolgere la sua attività.
- Dove è residente nel 2009, e per quanto ?



Una risposta concreta

- Ris. 471/E del 3 dicembre 2008:
 - Il ragionamento va applicato “da periodo di imposta a periodo di imposta”;
 - Dal 01/01 al 31/12 uno o è residente o non lo è. E se lo è lo è per tutto l’anno;
 - La risoluzione però non chiarisce il regime della tassazione sotto forma di ritenuta ...
 - E ci sono eccezioni ...



Segue ...

- Prestare attenzione nel caso di pagamenti a soggetti residenti in Svizzera e Germania;
- Qui la specifica convenzione prevede il frazionamento del periodo d'imposta e la soluzione prima prospettata potrebbe non essere del tutto corretta;
 - Per l'applicazione di ritenute vale il regime giuridico del momento in cui la ritenuta è stata effettuata (residente o no).



Altri spunti dalla prassi

- Nella determinazione della residenza all'estero non rileva la disponibilità di conti correnti fuori dall'Italia (Cass. 14/04/08, n. 9856);
- In ogni caso fa fatta **prevalere la sostanza sulla forma** nell'individuazione della residenza e nel suo accertamento (CGCE 12/07/01, C-262/99).



Il ruolo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni

- Art. 4, co. 2 del Modello OCSE:
- Risolve i casi di doppia residenza sulla base di criteri “gerarchizzati”:
 1. **Residenza abituale** (casa) (centro vitale di interessi);
 2. **Soggiorno abituale** (*permanent abode* / dimora);
 3. **Stato della cittadinanza**;
 4. **Altri requisiti** mediante procedura amichevole su base convenzionale.



A cosa vi serve ?

- Casi limite:
 - Soggetti percettori di pagamenti che chiedono l'applicazione della convenzione in quanto residenti in un paese estero X o Y a loro più conveniente;
- Come fare ad accorgervi della doppia residenza ?
 - Difficile in punto di fatto (italiano trasferito all'estero);
 - Contratto di docenza superiore a 6 mesi fa **ragionevolmente** presumere domicilio in Italia ...
 - In ogni caso inesigibile la prova dell'unicità della residenza.



Se proprio vi dovesse capitare ...

- Sono **indici significativi**, ai fini dell'eventuale residenza fiscale (Circolare 140/E del 24 giugno 1999):
 1. Disponibilità di una abitazione permanente, la presenza della famiglia;
 2. L'accreditamento di propri proventi dovunque conseguiti;
 3. Il possesso di beni, anche mobili (se di elevato valore);
 4. La partecipazione a riunioni d'affari;
 5. La titolarità di cariche sociali, il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o *clubs*;
 6. L'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano.



Il punto sulla situazione

- **Esauriti** gli aspetti che attengono alla residenza / stabilimento in Italia:
- **Resta da vedere** il trattamento fiscale dell'attività lavorativa in Italia:
- **Semplificazione:**
 - Studio dell'attività di lavoro “autonomo” (e assimilato);
 - Studio dell'attività di lavoro “dipendente” (e assimilato);



Due livelli di studio

- La norma interna ...
 - ... che ci dice (1) quando il reddito è tassato in Italia, (2) quando (cioè in che momento) e (3) quanto, ...
- La norma convenzionale ...
 - ... che deroga a quella nazionale se possibile e se richiesto dal soggetto passivo perché gli conviene.



Una digressione: a voi cosa interessa ?

- Un beneficiario dei pagamento UNIBO può pretendere l'abbattimento della ritenuta alla fonte ...
- ... o pretendere che determinati redditi siano esentati conformemente alla convenzione o alla disciplina interna ...
- ... sulla base dell'uno o dell'altro sistema di norme.



Da dove partire ?

- La norma tributaria interna è immediatamente applicabile e vincolante nei confronti delle parti;
- La norma convenzionale legittima una maggiore pretesa del contribuente, che però non necessariamente deve trovare applicazione immediata da parte del soggetto pagatore.



Su che cosa “non posso” essere d’aiuto

- Il problema della **qualificazione** del reddito:
 - Come distinguere il rapporto di lavoro autonomo da quello subordinato (o assimilato) ?
 - Distinzione banale (*forse ...*) (regime contrattuale, tipo di negozio stipulato, ...) che impatta però sul prelievo e sul sistema delle ritenute.



Lavoro autonomo

- Art. 23, co. 1, (d):
 - Sono tassati in Italia i redditi di lavoro autonomo derivanti da **attività esercitate nel territorio dello Stato**:
 - Lezioni tenute in Italia;
 - Interventi tecnici (assistenza a cantieri, progetti);
 - Partecipazione a progetti di ricerca sul territorio italiano a diverso titolo.



Lavoro dipendente

- Art. 23, co. 1, (c):
 - Sono prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello stato, compresi i redditi assimilati (art. 50, co. 1, lett. (a) e (b):
 - Soci di Coop;
 - Indennità e compensi a carico di terzi percepiti dal lavoratore dipendente.



Lavoro autonomo nel modello OCSE

- Attualmente l'Art. 14 è abrogato e non ci sono disposizioni specifiche per i redditi di lavoro autonomo;
- Questo però non toglie che l'articolo possa essere vigente in diverse convenzioni attualmente in vigore e stipulate dall'Italia;
 - **Consiglio:** limitarsi all'applicazione della disciplina interna e assoggettare il pagamento a ritenuta piena. Il contribuente presenterà istanza di rimborso per la somma intera se ne ricorrono i presupposti.
Alternativa non è sbagliata, ma solo rischiosa.



Redditi di lavoro dipendente

- Articolo 15
 - Eccettuate le disposizioni degli artt. 16 (gettoni di presenza), 18 (pensioni) e 19 (funzioni pubbliche del dipendente), gli stipendi e le altre analoghe remunerazioni che un residente in uno Stato riceve a fronte della sua attività di lavoro dipendente **sono imponibili solo in detto Stato**, a meno che l'attività non sia condotta nell'altro Stato. In questo secondo caso le remunerazioni sono assoggettate ad imposta in quest'ultimo Stato. [co.1]
 - Segue ...



Redditi di lavoro dipendente 2

- **In deroga a quanto previsto al co.1** un residente in uno Stato è qui solamente assoggettato ad imposta per i redditi di lavoro dipendente prodotti nell'altro Stato (contraente) se:
 - Non ha dimora nell'altro Stato per un periodo di 183 giorni nel periodo d'imposta di riferimento e ...
 - Le remunerazioni sono pagate da un datore di lavoro (o per conto di quest'ultimo) che non è residente nell'altro Stato e ...
 - L'onere dei pagamenti non è sostenuto da una stabile organizzazione del datore di lavoro in quest'ultimo Stato. [co.2]
- Servizi prestati a bordo di navi ed aerei in traffico internazionale sono imponibili nel luogo di direzione effettiva dell'impresa. [co.3] .



Compensi “altri” e gettoni di presenza

- Articolo 16
 - I gettoni di presenza, partecipazioni agli utili e le altre retribuzioni di carattere analogo che un soggetto residente in uno Stato riceve in qualità di membro del Consiglio di amministrazione o del Collegio sindacale di una società residente in un altro stato **sono imponibili in quest’altro Stato.**



Artisti e sportivi

- **Articolo 17**

- Indipendentemente dagli artt. 14 (ora abrogato) e 15 (lavoro dipendente) i proventi di un soggetto residente in uno Stato percepiti a fronte delle sue attività artistiche (televisione, cinema, teatro, etc ...) o sportive in un altro Stato sono imponibili in questo secondo Stato. [co.1]
- Se il reddito derivante dall'attività di cui al co.1 è attribuito a persona diversa dall'artista o dallo sportivo, il reddito può essere tassato, a prescindere dalle disposizioni di cui all'art. 7 (reddito d'impresa), 14 (ora abrogato) e 15 (lavoro dipendente), nello Stato in cui la prestazione è effettuata. [co.2]



Facciamo il punto della situazione

- La tassazione dei non residenti dipende dal **combinato disposto** di TUIR e di (eventuali) convenzioni;
- L'interpretazione delle convenzioni dipende dal Modello OCSE;
- Questo è importante soprattutto per il soggetto passivo, ma in parte anche per il sostituto.



Per il sostituto ?

- Oltre che con le regole già viste fin qui (alcune pleonastiche) si deve tener conto dello specifico sistema di ritenute alla fonte per i redditi transfrontalieri;
- Art. 23, 24, 25, 29 Dpr 600/73 mappano il sistema delle ritenute che qui interessano in particolare;
- Naturalmente il passaggio preliminare è **identificare correttamente il tipo di reddito** per poi successivamente considerare la ritenuta corretta, infatti ...



(1) Una digressione ...

- In linea di massima, per stipendi e salari ...
 - In genere lo stipendio è tassato solo nel paese di residenza del lavoratore se:
 - Questo lavora in Italia per meno di 183 giorni;
 - Le remunerazioni sono pagate da un datore estero;
 - Non esiste una stabile organizzazione del non residente in Italia.



(2) Una digressione ...

- Il reddito di lavoro è tassato in Italia se il reddito origina dal territorio italiano (ente pagatore residente) e:
 - Il reddito è percepito da un residente in uno stato estero con il quale non c'è convenzione contro le doppie imposizioni;
 - Il reddito è percepito da un residente in uno stato estero con il quale c'è convenzione, ma che attribuisce potestà impositiva (piena o concorrente) all'Italia.



(3) Una digressione ...

- Le “vecchie” co.co.co. e i contratti a queste assimilati:
 - Sono tassate in Italia se erogate da un soggetto italiano (residente in ...) indipendentemente dal luogo in cui la prestazione è materialmente eseguita;
 - La ritenuta per le ipotesi internazionali in questo caso è del 30% salva convenzione;
 - Ricordare: se il contratto rientra in una attività subordinata o nel quadro dell’attività professionale di controparte, allora la prestazione resta “assorbita” alla tipologia di reddito applicabile.



(4) Una digressione ...

- Le attività professionali:
 - Sono tassate in Italia se svolte in Italia da un soggetto non residente anche privo di stabile organizzazione;
 - Se invece la convenzione c'è, in genere si tassano in Italia solo le attività prodotte mediante sede fissa di affari;
 - Quando il reddito è tassato, lo è con ritenuta al 30% a titolo d'imposta.



Fine della digressione: che fare ?

- Abbiamo a sommi capi individuato una serie di “box” nei quali il compenso erogato può ricadere;
- **Alcuni** di questi box sono descritti dalla legge nazionale, **altri** dalle convenzioni:
 - Esempio le convenzioni specificano regole per borse di studio e tassazione dei docenti, che la disciplina interna invece non specifica;
 - Eccezioni ancora ! Borse Erasmus / Erasmus Mundus (regime di esenzione).



Forme di erogazione dell'UNI

1. “Tipo co.co.co.”: si tratta di proventi simili a quelli di lavoro dipendente (art. 50. co. 1 lett. c-*bis*);
2. “Tipo assegni di ricerca o *scholarships*” (art. 50. co. 1 lett. c);
3. “Tipo lavoro autonomo” se la prestazione rientra nell’ambito dell’attività professionale già sostenuta dal contraente (art. 53, co. 1) dubito che l’assorbimento possa valere anche per le borse;
4. “Tipo lavoro autonomo occasionale” (art. 67, co. 1 lett. l) se manca la continuità.



Tipi 1 e 2 (collaborazioni e borse)

- Si tratta a tutti gli effetti di redditi equiparati a quelli di lavoro dipendente, e ne condividono anche il regime tributario internazionale, con **queste eccezioni**:
 - Le borse di studio per studenti e apprendisti esteri che hanno fonte al di fuori dell'Italia non sono tassate in Italia anche se erogate a un residente italiano (art. 20 del Modello di Convenzione).



Tipi 3 e 4 (lavoro autonomo e autonomo occasionale)

- Nel caso di attività occasionale:
 - Ogni emolumento è assoggettato a ritenuta, ivi incluse le spese analiticamente documentate (art. 25, Dpr 600/73) (la ritenuta è “al lordo”);
 - Eccezione: spese anticipate in nome e per conto del committente e a questo intestate in fattura /ricevuta fiscale;
 - **Prassi costante:** Ris. min. 225/E del 11/08/94; Ris. min. 20/E del 20/03/98; Circ. n.58 del 18/06/01.



Da ricordare

- **Che si tratta di spese “in nome” e “per conto” del committente;**
- Non tutte le tipologie di spese possono essere sostenute per conto del committente;
 - Non sfuggono quelle direttamente accessorie alla prestazione;
- **L’esclusione opera solo** se chi anticipa le spese agisce in virtù di un mandato con rappresentanza conferito dal cessionario o dal committente in relazione ad una operazione principale (Ris. min. 430084 del 15/12/90, Ris. min n. 59/E del 17.4.1996) e se le spese sono documentate in modo dettagliato da apposite fatture intestate direttamente al soggetto che anticipa le spese e al soggetto in nome e per conto del quale le spese sono sostenute (Ris. min. n. 164/E del 31/07/03).



Perché la precisazione ?

- Per il lavoratore autonomo occasionale residente non è un problema grave:
- Il costo sarà comunque deducibile, anche se il suo rimborso concorre al reddito imponibile, con una tendenziale partita di giro;
- L'applicazione dell'imposta determina poco più di una anticipazione finanziaria.



Mentre per il non residente

...

- La situazione è diversa:
 - **La ritenuta alla fonte a titolo d'imposta al 30%** si applica a lordo;
 - Ris. min. 69/E del 21/03/03 conferma che questo (non è tenuto alla dichiarazione in Italia);
 - Salva convenzione ...
 - ... e *sperando* che il costo sostenuto in Italia sia altrove deducibile, altrimenti si determina un pesante effetto distorsivo ...
 - ... non che questo sia rave per l'ente erogante, ma ...



Lavoratore autonomo professionale

- **Non cambia niente** rispetto a quanto visto prima per l'occasionale;
- Cambia ai fini IVA (già visti in lezione precedente);
 - L'esclusione dal campo IVA dipende dalla presenza di un mandato (atto di procura / rappresentanza) ad agire in nome e per conto ex art. 1704 c.c.;
 - La situazione è più complessa per le spese di vitto, viaggio e alloggio, sovente non in nome e per conto. Di regola sfuggono a questa previsione.



Altre ipotesi di erogazione tipicamente universitarie

- **Rimborsi spese (documentati) per attività per le quali non si riceve compenso;**
- **Il problema:** qui non c'è categoria di reddito cui rifarsi per qualificare fiscalmente il rimborso come imponibile o meno ai fini delle imposte dirette, sia per i percettori residenti che non residenti.



Ipotesi nella prassi

- **Rimborso spese vitto / alloggio a ricercatori - docenti per attività inerenti a progetto di ricerca co-finanziato dalla UE:**
 - Ris. DRE Toscana 22/02/06, prot. 911-1945/2006: il rimborso può avvenire senza applicazione di ritenuta se ricorrono una serie di condizioni (tutte !), e cioè ...



Segue: la disapplicazione della ritenuta (presupposti)

1. La trasferta deve essere inerente il progetto finanziato;
2. Non deve sussistere rapporto di lavoro /contratto fra ricercatore ed ente “pagante”;
3. Il ricercatore de quo non deve percepire compensi in costanza di progetto attraverso il progetto stesso;
4. La somma deve solo rimborsare spese, previa acquisizione delle ricevute in originale;
5. I rimborsi spese non devono essere considerati ex ante come forma di retribuzione (assenza di vincolo negoziale);
6. Non devono essere erogate indennità chilometriche (altrimenti resta imponibile tutto e non la sola indennità);
7. I ricercatori non devono essere lavoratori autonomi nel loro Paese.



Altra ipotesi nella prassi

- **Rimborso spese vitto / alloggio a ricercatori - docenti per partecipazione a seminari / conferenze ...**
 - **Il problema:** qui non c'è categoria di reddito cui rifarsi per qualificare fiscalmente il rimborso come imponibile o meno ai fini delle imposte dirette, sia per i percettori residenti che non residenti.
 - Esattamente come prima ...



Segue ...

- Qui però manca la “copertura” comunitaria e verosimilmente la causa giustificativa di esenzione;
- DRE Umbria 04/08/06, n.912-44/2006 e D. Centrale Normativa e Contenzioso 15/10/07, n.954-155290/2007:
 - Prevale la valenza reddituale del rimborso e quindi l’applicazione della ritenuta ex art. 25, Dpr 600/73.



Tutti gli altri caso di rimborso

- Riferimento fondamentale è la Ris. min. 284/E del 07/07/08 che distingue a seconda che si rimborsi:
 1. Dipendenti di altri enti / Università;
 2. Assegnisti di ricerca ed equiparati;
 3. Borsisti della stessa università rimborsante;
 4. Borsisti altri / studenti / laureandi.



1. Dipendenti di altri enti e Università

- Prioritario il rapporto di lavoro dipendente con l'ente terzo che “assorbe” il rimborso (art. 50, co. 1 lett. *b*);
- Il rimborso quindi viene equiparato alla prestazione pecuniaria per trasferta ...
- ... **quindi esenti da Irpef le somme erogate e documentate** per i costi di trasferta (fuori dal comune) ex art. 51, co. 5 TUIR.



2. Assegnisti di ricerca ed equiparati

- L’Agenzia vede questi rimborsi come **compensi** (ulteriori) per prestazioni di collaborazione nel quadro di un progetto di ricerca che è oggetto dell’assegno;
 - Se l’assegno è erogato da un ente “altro” rispetto al rimborsante, allora i rimborsi sarebbero imponibili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50, co. 1 lett. c-*bis* Tuir).



2. Segue: una possibile anomalia ...

- Sulla base della Ris. min. 17/E del 2000 gli assegni di ricerca sono equiparati a borse di studio;
- Qui però sembrano essere trattati come co.co.co. ai fini della tassazione dei rimborsi erogati da un soggetto altro;
 - Ai fini dell'applicazione delle convenzioni la distinzione ha un senso (le borse di studio hanno una disciplina *ad hoc* che le regola).



3. Borsisti pagati dall'ente che rimborsa le spese

- Si tratta della fattispecie più semplice:
 - Le borse di studio rientrano fra i redditi assimilati (al lavoro dipendente) di cui all'art. 50, co. 1 lett. c;
 - Quindi le spese di rimborso trasferta seguono pedissequamente l'art. 51, co. 5 Tuir (già visto prima) che prevede la detassazione.



4. Cultori, studenti, laureandi o borsisti di enti terzi

- L'Agencia ritiene i pagamenti riconosciuti a questi soggetti come “borse di studio”, quindi equiparati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50, co. 1 lett. c in quanto finalizzate a massimizzare l'attività di apprendimento / ricerca;
- Ne deriva che i rimborsi sono **esentati ex art. 51, co. 5 Tuir** in modo analogo a quanto già previsto con diversa risoluzione per i tirocinanti.



Una digressione il ruolo dei tirocinanti

- **Ris. min. 21/03/02, n.95/E:**
- Tirocinante chi è ?
 - Art. 1, co. 2, D.I. 142/98: “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”;
 - Per l’Agenzia eventuali redditi, se ci sono, sono di lavoro autonomo;
 - **Il problema dell’imponibilità dei rimborsi va trattato di conseguenza ...**



Segue: tirocinio formativo (Ris. 95/E del 2002)

- 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 al giorno, elevate a € 77,47 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.



Un caso limite, ancora

- Il caso delle “borse” erogate ai lettori di lingua straniera;
- Il fatto è che le borse sono erogate dal ministero e dalle Scuole coinvolte;
 - Vale anche in questo caso l’esenzione ex art. 3, co. 3, lett. *d-ter*;
- Ris. min. 356/E del 08/08/08.



Conclusione dell'Agenzia

- Il regime previsto dall'art. 3 si applica nell'ambito di una convenzione internazionale e per erogazioni (pagamenti) da parte del Governo;
- Le convenzioni contro le doppie imposizioni non si possono applicare al caso in questione stante il fatto che l'ente pagatore è in Italia,
- Il riferimento a "Governo" è da intendersi in senso estensivo, includendo anche altri soggetti che fungono da *proxy* per l'iniziativa governativa.



Fine