

RISOLUZIONE N. 69/E



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma 21 Marzo 2003

Oggetto: Istanza d'interpello - Art. 25 DPR n. 600 del 1973 – Ritenute subite dai non residenti - Istituto Nazionale di Alta Matematica “Francesco Severi”.

QUESITO

L'Istituto Nazionale di Alta Matematica “Francesco Severi”, ente pubblico di ricerca, ha fatto presente che nell'ambito delle finalità indicate dalla legge 11 febbraio 1992, n. 153 di riordino dell'ente, invita scienziati stranieri, residenti all'estero ad esporre i risultati delle loro ricerche scientifiche in occasione di convegni, nelle scuole e nel corso di altre iniziative organizzate e promosse dall'Istituto.

L'Istituto, quando non è diversamente disposto da convenzioni internazionali in vigore, opera sui compensi percepiti dagli scienziati stranieri

non residenti in Italia una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%, ai sensi dell'art. 25, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

L'Istituto fa presente che le somme corrisposte sono comprensive dei rimborsi delle spese di viaggio, vitto e alloggio analiticamente documentate e sostenute dagli scienziati stranieri per partecipare alle iniziative dallo stesso promosse.

Ciò premesso, l'interpellante chiede se la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta debba essere operata anche sulle somme corrisposte a titolo di rimborso spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute e documentate dagli scienziati stranieri.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'Istituto Nazionale di Alta Matematica "Francesco Severi" ritiene di non dover assoggettare alla ritenuta alla fonte del 30% prevista dall'art.25, comma 2, del DPR n. 600 del 1973 i rimborsi delle spese per viaggio, vitto e alloggio sostenute e analiticamente documentate dagli scienziati stranieri che partecipano in Italia alle iniziative promosse dall'Istituto.

Secondo l'interrogante tale interpretazione troverebbe conferma nell'art. 85 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, secondo il quale i redditi di lavoro autonomo occasionale sono costituiti dalla differenza fra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione.

L'Istituto si obbliga a conservare la documentazione di spesa presentata per il rimborso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Le somme corrisposte dall'Istituto di Alta Matematica "Francesco Severi" agli scienziati stranieri residenti all'estero che in Italia espongono i

risultati delle loro ricerche sono da qualificarsi come redditi di lavoro autonomo occasionale.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche nei confronti dei non residenti, ai sensi dell'art. 20, comma 1, lett. d) del TUIR, si considerano prodotti nel territorio dello Stato “ *i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato*”.

Pertanto, le somme corrisposte dall'Istituto devono essere assoggettate ad imposizione secondo la disciplina tributaria riservata in Italia ai redditi di lavoro autonomo occasionale corrisposti ai non residenti.

Al riguardo si fa presente preliminarmente che, in relazione ai soggetti residenti nel territorio dello Stato, l'art. 25, comma 1, primo periodo, del DPR n. 600 del 1973 stabilisce che i sostituti d'imposta sui “*compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipiente, con obbligo di rivalsa.*”

La disposizione richiamata si riferisce sia ai compensi per lavoro autonomo professionale sia ai compensi per lavoro autonomo occasionale.

Al fine di individuare quali somme sono da ricomprendere tra i “*compensi comunque denominati*” indicati nell'art. 25, comma 1, del DPR n. 600 del 1973 citato deve, pertanto, farsi riferimento alla disciplina dettata per tali redditi dall'art. 50, comma 1, e dall'art. 85, comma 2, del TUIR.

L'art. 50, comma 1, del TUIR dispone 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 d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi. I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde.*”

Dalla norma citata discende che i compensi per lavoro autonomo sono computati al netto solamente dei contributi previdenziali e assistenziali; conseguentemente nella nozione di compenso devono ricondursi anche i rimborsi di spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo.

Per quanto concerne il lavoro autonomo occasionale, l'art. 85, comma 2, del TUIR, nel prevedere che i redditi di lavoro autonomo occasionale di cui all'art.81, comma 1, lett. 1) del TUIR *“sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione”* riconduce, sostanzialmente, fra i proventi percepiti anche i rimborsi spesa inerenti alla produzione del reddito.

Pertanto, le somme corrisposte a titolo di rimborso spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo anche occasionale devono considerarsi, in via generale, quali compensi *“comunque denominati”* e devono essere, quindi, assoggettati, ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 600 del 1973, alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto nella misura del 20 per cento.

Si ricorda in proposito che già in passato, con risoluzione n. 20 del 20 marzo 1998, relativamente ai compensi *“soggetti al regime ordinario proprio dei compensi professionali”* è stato precisato che *“deve essere applicata la ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del DPR n. 600 del 1973 anche sulla parte rappresentata dai rimborsi delle spese di viaggio, vitto e alloggio, nonché dalla eventuale diaria.”*

Ciò premesso, per quanto riguarda i soggetti non residenti si fa presente che lo stesso art. 25 del DPR 600 del 1973 al comma 2 prevede che *“se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento”*.

Il comma 2 dell'art. 25, nel richiamare *“le somme e i compensi di cui al comma precedente”*, assoggetta in sostanza a ritenuta alla fonte gli stessi compensi di lavoro autonomo professionale o occasionale determinati ai sensi degli articoli 50 e 85 del TUIR, ancorchè percepiti dai non residenti,

differentiando unicamente la misura e il titolo della ritenuta che, per i non residenti è pari al 30 per cento ed è a titolo d'imposta.

Da quanto sopra rappresentato discende che l'Istituto Nazionale di Alta Matematica "Francesco Severi" deve operare la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30% su tutte le somme corrisposte agli scienziati stranieri residenti in Paesi con cui non sono state stipulate convenzioni, a fronte dell'attività di lavoro autonomo occasionale svolta in Italia, ivi comprese quelle corrisposte a titolo di rimborso delle spese per viaggio, vitto e alloggio sostenute e documentate dagli scienziati stranieri per partecipare ai convegni e alle altre iniziative organizzate dall'Istituto istante e dallo stesso rimborsate.