



Università degli Studi di Siena

Servizio Affari Fiscali e Tributari

Siena, **16 MAR. 2009**  
Prot. n. 12183 VII/4

Ai Presidi di Facoltà  
Ai Direttori di Dipartimento  
Ai Presidenti dei Centri di servizio di Ateneo  
Al Presidente della Scuola Superiore S. Chiara  
Ai Segretari di Dipartimento  
Al Direttore della Scuola Superiore S. Chiara  
Ai Centri di servizio di Facoltà  
Ai Centri di Servizio di Ateneo

**Oggetto: Trattamento dei rimborsi spese per trasferta a personale non dipendente dell'Ente**

### **Considerazioni introduttive**

Di seguito si forniscono istruzioni in merito al trattamento da riservare agli effetti tributari alle somme erogate a titolo di rimborso delle spese di viaggio e trasferta, anche diversamente denominate (indennità, missioni, ecc.), a personale non dipendente dell'Ente.

In merito risulta fondamentale l'inquadramento reddituale da dare al rapporto principale che ha determinato il diritto per il soggetto alla percezione degli emolumenti, all'interno delle varie categorie reddituali esistenti; ciò è essenziale dal momento che condiziona e rende consequenziale l'applicazione dei vari diversi trattamenti previsti a livello tributario per le erogazioni dei rimborsi spese per viaggi e trasferta<sup>1</sup>.

### **Diverse ipotesi di inquadramento del rapporto a livello tributario**

Le alternative generali all'inquadramento di potenziali rapporti sono riferibili, per le fattispecie di rapporti diversi da quelli di lavoro subordinato e che rientrano in genere nella gestione delle vostre strutture, alle ipotesi seguenti (sussistendo i vari presupposti ivi descritti):

1. attività riconducibili al caso dei redditi assimilati al lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lettera c-bis), DPR. 917/1986 (quali collaborazioni coordinate e continuative tipiche od atipiche);
2. attività riconducibili al caso dei redditi assimilati al lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lettera c), DPR. 917/1986 (quali assegni e/o borse di studio);
3. attività riconducibili ai redditi da lavoro autonomo in base all'art. 53, comma 1, DPR. 917/1986 (qualora il soggetto espliciti attività di lavoro autonomo abitualmente e la prestazione richiesta integri lo svolgimento dell'attività professionale);
4. attività riconducibili ai redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente in base all'art. 67, comma 1, lettera l), DPR. 917/1986 (nel caso in cui la prestazione di lavoro autonomo non

<sup>1</sup> Questi sempre collegati al singolo schema di ciascuna categoria reddituale. Non esiste infatti, nella normativa tributaria nazionale, una disciplina unitaria del trattamento dei rimborsi ed indennità delle spese di trasferta avulsa dalle regole per le varie categorie di redditi

risultati inquadrabile nella precedente ipotesi di attività di lavoro autonomo esercitato abitualmente);

5. attività riconducibili ai redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente in base all'art. 67, comma 1, lettera i), DPR. 917/1986 (nel caso in cui la prestazione non possa essere inquadrata nell'ambito del lavoro autonomo, non avendone le caratteristiche – contenuto artistico ed intellettuale – e neppure nelle attività d'impresa esercitate abitualmente).

La precedente ipotesi 5 viene esposta solo a titolo ipotetico ed esemplificativo, ma difficilmente potrà in concreto determinarsi per la casistica proposta e potenzialmente riferibile alle figure indicate <sup>2</sup>.

### **Qualificazione del rapporto di riferimento quale reddito assimilato al lavoro dipendente**

Nel caso in cui il rapporto sia inquadrabile nelle ipotesi da 1 a 2 che precedono il trattamento da riservare alle due fattispecie è perfettamente coerente alle regole in materia di lavoro dipendente (per il rinvio operato dall'art. 52, comma 1, alle regole dell'art. 51, comma 5, TUIR), come risulta dal regolamento di Ateneo e dalle relative procedure.

### **Qualificazione del rapporto quale reddito di lavoro autonomo**

Nel caso in cui venga invece considerato che il rapporto sia inquadrabile nelle ipotesi 3 e 4 che precedono, sia per specifiche caratteristiche proprie delle attività richieste e/o per carenza di un effettivo legame "reddituale" delle erogazioni con le prestazioni che hanno carattere di gratuità, il trattamento da riservare alle due fattispecie sarà il seguente.

#### *Prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente*

Qualora i rimborsi spese vengano erogati a soggetti svolgenti prestazioni di lavoro autonomo che possano definirsi, esclusa ogni altra ipotesi, di natura occasionale (art. 67, comma 1, lettera l, TUIR, precedente ipotesi n. 4) e pertanto di conseguenza non rilevanti IVA <sup>3</sup> è applicabile la ritenuta di acconto di cui all'art. 25 del DPR. 600/1973 per prassi costante dell'Amministrazione Finanziaria <sup>4</sup> che ha asserito che i rimborsi spese, anche se documentati analiticamente, corrisposti a soggetti nello svolgimento di un'attività di lavoro autonomo (abituale od occasionale), costituiscono spese per la produzione del reddito del percettore.

Il Ministero, partendo dal presupposto generale secondo il quale la base imponibile dei redditi di lavoro autonomo, sulla quale applicare la ritenuta di acconto, è costituita dai compensi percepiti al lordo delle spese sostenute dal prestatore direttamente connesse al conseguimento degli stessi compensi, ha stabilito applicarsi le ritenute alla fonte di cui all'art. 25 DPR. 600/1973, anche sulle somme rimborsate a qualsiasi titolo, salvo il caso che si tratti di spese anticipate in nome e per conto del committente ed a quest'ultimo intestate nel documento giustificativo.

E' necessario aggiungere una precisazione in relazione all'intestazione dei documenti di spesa che per poter essere considerati relativi ad oneri sostenuti in nome e per conto debbono essere obbligatoriamente intestati al committente e non fatti intestare al medesimo dal prestatore.

Ad esempio la fattura del ristorante pagata dal lavoratore autonomo prestatore è una spesa dello stesso, ancorché sostenuta nell'espletamento dell'incarico, da rimborsare a cura del committente, in quanto il soggetto incaricato pranza "per conto" del cliente, ma mai "in nome".

<sup>2</sup> Di conseguenza non ne viene neppure esplicitato il trattamento conseguente.

<sup>3</sup> Per carenza del presupposto soggettivo di cui all'art. 5, DPR. 633/1972 in capo al prestatore.

<sup>4</sup> Ministero delle Finanze R.M. 11 Agosto 1994 n. 225/E, R.M. 20 Marzo 1998 n. 20/E e Circolare del 18 Giugno 2001 risposta n. 2.2.

Di conseguenza il titolare del reddito potrà, trattenendo la documentazione in originale, se professionista documentare tali oneri nella propria contabilità, ovvero se prestatore di lavoro autonomo non abituale, dedurre tali costi all'interno della propria dichiarazione dei redditi (modello Unico o modello 730), dal reddito di lavoro autonomo prodotto (che se costituito dal solo rimborso sarà pari a zero), ottenendo altresì, in entrambi i casi, lo scomputo delle ritenute IRPEF alla fonte subite dalle imposte dovute in base alla dichiarazione od ottenendo il rimborso o la compensazione dell'eventuale credito d'imposta generato.

In tali casi i documenti attestanti la spesa sostenuta dal prestatore titolare di reddito per lavoro autonomo non abituale ed addebitata all'ente dovranno essere trattenuti dal medesimo prestatore in originale e consegnati al committente in copia fotostatica in allegato alla notula della prestazione resa <sup>5</sup>.

Quindi il prelievo IRPEF in acconto non si traduce in una perdita irreversibile per il percettore, ma solo in una momentanea anticipazione finanziaria, poi recuperabile nel suo rapporto con il fisco.

Per i percettori soggetti non residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato valgono tutte le regole sopra esposte salvo l'impossibilità di ottenere il recupero delle ritenute alla fonte subite nel rapporto con il sostituto. Esiste comunque la possibilità di ricorrere alle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni.

Ciò in quanto la ritenuta alla fonte non viene operata a titolo di acconto, ma titolo d'imposta (in misura pari al 30% sempre a norma dell'art. 25 DPR. 600/1973), non essendo tenuto il soggetto alla dichiarazione dei propri redditi in Italia <sup>6</sup>.

Sui compensi corrisposti a prestatori attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente (c.d. occasionale) e sui relativi rimborsi, per la parte che va a costituire base imponibile IRPEF è dovuta in ogni caso l'IRAP a carico del committente.

#### Attività professionali abituali

Valgono per la fattispecie (caso n. 3 del precedente elenco) pressoché "in toto" le osservazioni fornite per il caso dei lavoratori autonomi "occasionalisti", non potendosi fare distinzioni circa la base imponibile relativa alle imposte sui redditi per il lavoro autonomo fra occasionale ed abituale (quest'ultima fattispecie contemplata dall'art. 53, comma 1 del DPR. 917/1986).

Ciò posto ai fini dell'assoggettabilità ad IVA dei rimborsi spese erogati a professionisti bisogna distinguere fra le due categorie:

- rimborsi spese per anticipazioni fatte dal professionista in nome e per conto relativi a marche, valori bollati, diritti di cancelleria ecc. risultano essere esclusi da IVA ex art. 15 DPR. 633/1972, evidenziati per memoria nella fattura, con documentazione giustificativa intestata al committente ed allo stesso rimessa; possono essere considerate sostenute in nome e per conto (di conseguenza escluse da IVA), solo le spese che insorgono direttamente nella sfera patrimoniale del committente, per cui in assenza di un mandato con rappresentanza ex art. 1704 C.C., e questo non è il caso del normale mandato professionale, i rimborsi rimangono nella sfera giuridico patrimoniale del prestatore e la loro erogazione genera materia imponibile IVA <sup>7</sup>.
- rimborsi spese per viaggi, vitto e alloggio relativi a spese sostenute dal professionista nell'interesse del committente, in relazione all'incarico ricevuto, ma chiaramente non in nome e per conto, risultano essere assoggettabili ad IVA e seguono le sorti del compenso

<sup>5</sup> Ove risultino essenziali ai fini della determinazione della parte di rimborso da erogare.

<sup>6</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione 21 Marzo 2003 n. 69.

<sup>7</sup> Ministero delle Finanze con RM. 17 Aprile 1996 n. 59/E.

professionale; in questo caso l'IRAP, sui rimborsi spese erogati e costituenti base imponibile IRPEF ed IVA, risulta dovuta, ma con oneri a totale carico del professionista percipiente; i documenti attestanti la spesa sostenuta dal professionista ed addebitata all'ente dovranno essere trattenuti dal medesimo professionista in originale e consegnati al committente in copia fotostatica in allegato alla fattura.

### **Assenza di qualificazione reddituale e rimborso di spese documentate senza corresponsione di compensi e/o retribuzioni**

Laddove i rimborsi spese documentati per le trasferte vengano corrisposti nello svolgimento di attività per le quali non vengono erogati compensi, la qualificazione reddituale che consente di definire il trattamento da applicare alle dette erogazioni appare più complessa e pone i maggiori interrogativi.

Al momento la prassi ha chiarito alcuni casi:

- 1) rimborso delle spese di viaggio e soggiorno effettivamente sostenute riconosciuto ai ricercatori chiamati a partecipare a delle riunioni in relazione allo sviluppo delle attività relative ad un progetto di ricerca finanziato dalla CE<sup>8</sup>

Il rimborso delle spese può avvenire senza applicazione della ritenuta alla fonte solo sussistendo tutte le seguenti condizioni:

- la trasferta (spostamento) dello studioso sia inerente al progetto di ricerca e finalizzata al raggiungere il luogo ove si tiene la riunione;
  - non sussista rapporto di lavoro e/o di prestazione alcuna fra il soggetto che corrisponde il rimborso ed il ricercatore percettore;
  - non venga effettivamente corrisposto ai ricercatori partecipanti al programma di ricerca alcun compenso per prestazioni di lavoro autonomo, professionale od occasionale, nonché di lavoro dipendente e/o assimilato al lavoro dipendente, nonché ad altro diverso titolo;
  - la corresponsione delle somme sia limitata al mero rimborso delle spese documentate di viaggio e di soggiorno sostenute dai ricercatori con acquisizione della documentazione di spesa in originale;
  - i rimborsi delle spese documentate non siano correlati e/o costituiscano essi stessi modalità per la retribuzione della prestazione;
  - non vengano erogate indennità chilometriche che determinerebbero l'assoggettamento a ritenuta alla fonte anche di tutto il resto;
  - i percettori non siano soggetti svolgenti attività libero professionale abituale (nel qual caso la remunerazione costituisce una modalità di retribuzione della prestazione di lavoro autonomo del soggetto).
- 2) rimborsi analitici di spese di viaggio e soggiorno corrisposti ad esperti od ospiti dei seminari e conferenze<sup>9</sup>

I rimborsi, anche analitici e documentati, devono essere assoggettati alla ritenuta alla fonte IRPEF prevista dall'art. 25 del DPR. 600/1973 dal momento che il rapporto è configurabile nell'ambito delle ipotesi di lavoro autonomo, abituale o non abituale, e che le somme corrisposte a titolo di rimborso delle spese di viaggio, vitto ed alloggio agli esperti, residenti e non residenti in Italia, sono oggettivamente riconducibili fra quelle inerenti la produzione di redditi di lavoro autonomo e sono compensi anche ove diversamente denominati.

<sup>8</sup> Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate per la Toscana con la risposta del 22 Febbraio 2006 prot. n. 911-1945/2006

<sup>9</sup> Direzione Regionale delle Entrate per l'Umbria del 4 Agosto 2006 prot. n. 912-44/2006 e Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso del 15 Ottobre 2007 prot. n. 954-155290/2007.

3) rimborsi analitici di spese di viaggio e soggiorno corrisposti a vari soggetti<sup>10</sup>

Come spesso capita nelle PA operanti nel network della ricerca nazionale e/o comunitaria e/o internazionale, l'ente si avvale di proprio personale, nonché di altro personale dipendente del sistema universitario nazionale, di altri enti italiani pubblici e privati convenzionati, di studiosi stranieri che operino nelle sue strutture, di propri laureandi, dottorandi, borsisti e assegnisti o di altre Organizzazioni convenzionate per lo svolgimento dell'attività di ricerca in forma associata gratuita.

La fattispecie proposta dal quesito ed analizzata dalla risposta dell'Agenzia delle Entrate riguarda il trattamento tributario IRPEF delle somme versate ai vari soggetti, che nella situazione esposta assumono la veste di "associati", a titolo di rimborso per le spese di trasferta a seconda che i beneficiari siano:

- a) dipendenti di Università o di altri Enti o Amministrazioni (diverse dall'erogante);
- b) titolari di assegno di ricerca erogato anche da Enti diversi dall'erogante;
- c) titolari di borse di studio erogate dallo stesso erogante;
- d) studenti o laureandi privi di reddito o titolari di borse di studio erogate da Enti diversi dall'erogante.

L'Agenzia in merito evidenzia che per poter fornire una corretta soluzione al quesito tendente a riconoscere l'applicabilità o meno delle disposizioni recate dall'art. 51, comma 5 del TUIR, ai rimborsi spese corrisposti in relazione alle trasferte effettuate dagli associati, è necessario qualificare correttamente, ai fini fiscali, i rapporti di associazione che l'Ente erogante stipula con i propri associati e se, effettivamente, le somme corrisposte agli associati (i quali non sono dipendenti dell'ente), possano qualificarsi come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

L'Agenzia giunge alle seguenti conclusioni per le varie fattispecie.

a) dipendenti di Università od altri Enti o Amministrazioni (diverse dall'erogante)

Viene affermato che:

- il rapporto con l'associato / beneficiario è da ricondurre alle ipotesi dei redditi assimilati al lavoro dipendente<sup>11</sup>, per effetto del collegamento con il rapporto principale di lavoro corrente con l'ente esterno (quindi si tratterebbe, di un inquadramento tributario mediato dal momento che nessuna erogazione al di là del mero rimborso, viene fatta al beneficiario);
- da ciò consegue l'applicabilità, per la fattispecie, della regola generale di determinazione dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati prevista dall'art. 51 del TUIR;
- l'esistenza del rapporto di "associazione" porta di fatto a ritenere sussistente un'autorizzazione alla trasferta da parte del datore di lavoro principale a legittimare che il rimborso corrisposto vada effettivamente a compensare le spese sostenute nel quadro di uno spostamento tecnicamente riconducibile al concetto di trasferta;
- quindi la corretta applicabilità dell'art. 51, comma 5, TUIR (con eventuale esenzione da IRPEF per le somme corrisposte a copertura delle spese documentate effettivamente inerenti la trasferta)<sup>12</sup>.

b) titolari di assegno di ricerca attribuito anche da Enti diversi dall'erogante

<sup>10</sup> risoluzione 7 Luglio 2008 n. 284/E dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>11</sup> Art. 50, comma 1, lettera b), TUIR.

<sup>12</sup> Fermo restando che gli incarichi ricevuti dal soggetto si espletino fuori del comune in cui si svolge l'attività (assimilabile alla sede di lavoro).

Per gli associati beneficiari di assegni per la collaborazione ad attività di ricerca conferiti dallo stesso erogante o da altri enti, i rimborsi spese erogati sono inquadrabili tra i compensi per prestazioni di collaborazione, caratterizzate da un rapporto di coordinamento rispetto all'attività svolta dal committente, da uno stretto legame con la realizzazione di un programma di ricerca o di una fase di esso, che costituisce l'oggetto del rapporto, e dallo svolgimento in autonomia senza osservanza di un orario di lavoro predeterminato.

Ne consegue che, anche se l'assegno di ricerca è conferito da un ente diverso dall'erogante, le somme pagate da quest'ultimo a titolo di rimborso per le trasferte autorizzate (anche dal soggetto titolare del rapporto principale) concorrono a tassazione come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR.

L'Agenzia per la fattispecie pare ricondurre l'attività dell'associato / beneficiario fra le ipotesi di collaborazione coordinata e continuativa anche se, sulla base delle istruzioni fornite con la risoluzione n. 17/E/2000 gli assegni di ricerca<sup>13</sup> sono classificabili quali borse di studio di cui all'art. 50, comma 1, lettera c) del TUIR.

In ogni caso si tratta di redditi assimilati al lavoro dipendente e la fattispecie delineata dall'Agenzia non si modifica confermandosi il trattamento di cui alla precedente lettera a).

c) titolari di borse di studio erogate dall'istante

In questo caso non sussistono dubbi interpretativi dal momento che le erogazioni quali borse di studio non possono altro che configurarsi fra le ipotesi dei redditi assimilati ai sensi dell'art. 50, comma 1, lettera c), del TUIR, quindi è del tutto naturale che le somme corrisposte a titolo di rimborso spese per trasferta seguano la disciplina prevista dall'art. 51, comma 5, del TUIR.

d) studenti o laureandi privi di reddito o titolari di borse di studio erogate da Enti diversi dall'erogante

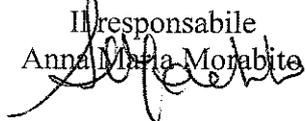
L'ultima fattispecie è relativa agli associati / beneficiari studenti e/o laureandi privi di reddito e/o titolari di borse di studio erogate da Enti diversi dall'erogante.

L'Agenzia ritiene che le somme erogate a tali soggetti in occasione delle trasferte, devono considerarsi assegnate a titolo di borsa di studio, e, come tali essere equiparate ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lettera c), del TUIR, perché finalizzate a favorire l'effettiva attività di formazione e di ricerca<sup>14</sup>, con la conseguenza, anche in questo caso, di applicazione per i rimborsi spese per trasferta dell'art. 51, comma 5, del TUIR.

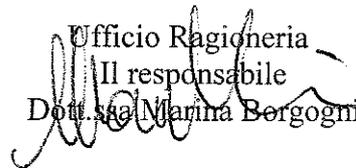
Il Servizio affari fiscali e tributari e la Divisione retribuzioni, compensi e contribuzioni rispettivamente per quanto di competenza, restano a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti e porgono cordiali saluti.

Servizio affari fiscali e tributari

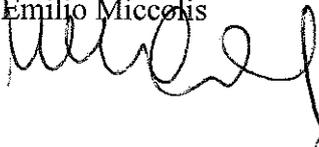
Il responsabile  
Anna Maria Morabite



Ufficio Ragioneria  
Il responsabile  
Dott. ssa Marina Borgogni



Il Direttore Amministrativo  
Dott. Emilio Miccòlis



<sup>13</sup> Art. 51, comma 6, Legge 449/1997.

<sup>14</sup> In coerenza con l'orientamento espresso, con risoluzione 21 marzo 2002 n. 95/E, circa il corretto trattamento tributario delle somme percepite dai tirocinanti.

