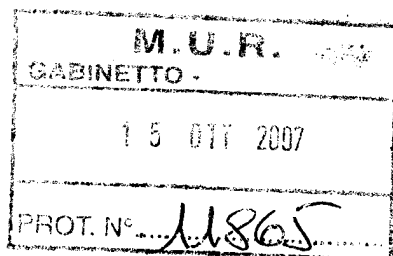


Roma, 15 OTT. 2007



MINISTERO DELL'ISTRUZIONE
DELL'UNIVERSITA' E DELLA
RICERCA
PIAZZALE J.F. KENNEDY, 20
00144 ROMA (RM)

e p.c. Direzione Regionale del Lazio
Via G. Capranesi, 60
Roma

Prot. n. 954-155290/2007

OGGETTO: *Interpello 954-436/2007-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.*
**MINISTERO DELL'ISTRUZIONE DELL'UNIVERSITA' E DELLA
RICERCA**
Istanza presentata il 19/06/2007

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 25 del DPR n. 600 del 1973, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il consigliere Oberdan Forlenza, nella qualità di Capo di Gabinetto del Ministro dell'Università e della Ricerca, ha inoltrato alla scrivente il quesito del Dipartimento di Matematica dell'Università degli Studi "La Sapienza" riguardante le modalità di tassazione dei compensi corrisposti ai professori visitatori stranieri non residenti in stati dell'Unione Europea in occasione di conferenze, seminari o convegni scientifici dallo stesso organizzati.

Il Dipartimento, in particolare, chiede di conoscere se la ritenuta alla fonte a titolo

d'imposta prevista dall'art. 25, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, debba essere operata anche sulle somme corrisposte a titolo di rimborso delle spese di viaggio e soggiorno sostenute dai docenti stranieri per partecipare alle iniziative promosse. Il Dipartimento chiede di conoscere, inoltre, le modalità di accertamento della residenza fiscale del beneficiario delle somme nell'eventualità in cui sia richiesta l'applicazione diretta di una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni. Al riguardo l'istante fa presente che il DPR 28 dicembre 2000, n. 445 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa) impone alle pubbliche amministrazioni di accettare dichiarazioni sostitutive di certificazioni solo quando l'interessato è cittadino di uno degli Stati dell'Unione Europea, ovvero quando è cittadino non residente in uno di detti Stati ma è regolarmente soggiornante in Italia e limitatamente agli stati personali e ai fatti certificabili da parte di pubblici ufficiali italiani.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Dipartimento, pur manifestando l'intenzione di adeguarsi all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate con risoluzione del 21 marzo 2003, n. 69, esprime perplessità in merito all'assoggettamento a ritenuta alla fonte del 30 per cento prevista dall'art. 25, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, dei rimborsi delle spese per viaggio e soggiorno analiticamente documentate e sostenute dai professori stranieri non residenti che partecipano in Italia alle iniziative promosse dal Dipartimento. In tal caso, infatti, la ritenuta è applicata a titolo di imposta e al soggetto non residente non è consentito dedurre dai compensi lordi le spese sostenute presentando la dichiarazione dei redditi; né il credito per imposte pagate all'estero riconosciuto dallo Stato estero di residenza -si afferma- è sufficiente per compensare le imposte pagate in Italia.

L'istante evidenzia che una più favorevole interpretazione troverebbe conferma in un

parere reso da una Direzione Regionale delle Entrate secondo cui "i rimborsi delle spese analiticamente documentate per partecipare ad attività legate a progetti di ricerca, quali conferenze, seminari e convegni, possono essere esentati dalla ritenuta fiscale del 30% purché essi non siano in alcun modo associati al pagamento di compensi o onorari corrisposti dall'Università".

Quanto alla applicazione diretta delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, in assenza di una disposizione che imponga alle pubbliche amministrazioni di accettare dichiarazioni sostitutive di certificazioni da cittadini stranieri non residenti in Stati dell'Unione Europea, il Dipartimento ritiene di non procedere alla loro applicazione, vista anche la difficoltà di accertare la residenza fiscale all'estero.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si osserva, preliminarmente, che l'istanza non è sottoscritta dal legale rappresentante e pertanto non può essere considerata, sul piano degli effetti giuridici, alla stregua dell'interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, attuato dal decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, mancandone i requisiti ivi prescritti.

La scrivente ritiene comunque opportuno fornire il proprio parere sui quesiti posti nell'ambito dell'attività di consulenza giuridica disciplinata dalla circolare n. 99/E del 18 maggio 2000.

L'articolo 23 del TUIR, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, stabilisce che ai fini dell'applicazione dell'imposta ai non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: "... d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato; ... f) i redditi diversi derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato; ...".

L'art. 25, primo comma, del DPR n. 600 del 1973 prevede l'obbligo, per i sostituti d'imposta, di effettuare la ritenuta all'atto del pagamento di "compensi comunque

denominati" per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente. Il secondo comma stabilisce 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"*.

In merito all'applicazione della norma richiamata, la scrivente ritiene di confermare l'orientamento espresso con risoluzione n. 69 del 21 marzo 2003 riguardante il regime tributario dei compensi corrisposti a scienziati stranieri non residenti, anche a titolo di rimborso delle spese dagli stessi sostenute.

Il richiamato art. 25 del DPR 600, infatti, non consente di distinguere la base imponibile su cui operare la ritenuta a seconda che il compenso sia corrisposto a soggetti residenti o non residenti dato che in entrambi i casi è costituita dai "compensi comunque denominati".

Né una diversa qualificazione del compenso in base alla residenza del percipiente si rinviene nelle norme sostanziali relative alla determinazione del reddito di lavoro autonomo (art. 54 del TUIR) e del reddito di lavoro autonomo non esercitato abitualmente (art. 71, comma 2, del TUIR). La nozione di "compenso" da esse recata, infatti, è sostanzialmente analoga, ed è tale da includervi anche le spese inerenti alla produzione del reddito.

Più in particolare, l'art. 54, 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.

In base ad un costante orientamento dell'Amministrazione finanziaria sono invece escluse dalla nozione di compenso e, quindi, da ritenuta solo le somme ricevute dal professionista a titolo di rimborso spese da questi anticipate per conto del committente (ad esempio i rimborsi per pagamenti di tasse, di diritti di cancelleria e di visura, per acquisto di materiale, fatti dall'esercente arti e professioni per conto del committente) a condizione che non costituiscano spese inerenti alla produzione del reddito di lavoro autonomo e a condizione che siano debitamente e analiticamente documentate e come tali separatamente annotate nelle scritture contabili.

Quanto ai 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"* riconducendo, sostanzialmente, fra i proventi percepiti anche i rimborsi spesa inerenti alla produzione del reddito. Pertanto, anche 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 alla ritenuta alla fonte prevista dall'art. 25 del DPR n. 600 del 1973.

Il descritto orientamento è stato ribadito in recenti documenti di prassi quali la risoluzione n. 56 del 3 maggio 2005 e la circolare n. 28 del 4 agosto 2006 (punto n. 38).

Da quanto sopra rappresentato discende che in base alla normativa vigente il Dipartimento è tenuto ad operare la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento su tutte le somme corrisposte ai docenti stranieri, ivi comprese quelle corrisposte a titolo di rimborso spese per viaggio, vitto e alloggio sostenute e documentate.

In merito al secondo quesito posto dall'istante, si premette che le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia sono ratificate con

legge dello Stato e costituiscono norme speciali, prevalenti rispetto al diritto interno. In tal senso l'art. 75 del DPR n. 600 del 1973 dispone, che *"Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia"*. L'art. 169 del TUIR prevede, inoltre, che le disposizioni del testo unico in materia di imposte sui redditi *"si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione"*.

Dalle disposizioni summenzionate discende il principio generale secondo il quale le convenzioni internazionali prevalgono comunque sulla norma interna, salvo che quest'ultima non sia più favorevole al contribuente.

Qualora il soggetto non residente richieda l'applicazione del più favorevole trattamento convenzionale direttamente al sostituto d'imposta l'Amministrazione finanziaria ha più volte precisato (circolari n. 86 del 13 settembre 1977, n. 115 del 12 aprile 1978 e n. 147 del 25 novembre 1978; risoluzioni n. 225 dell'11 agosto 1994, n. 95 del 10 giugno 1999, n. 68 del 24 maggio 2000, n. 183 del 24 settembre 2003 e n. 86 del 12 luglio 2006) che:

- l'applicazione diretta delle disposizioni delle convenzioni internazionali da parte del sostituto d'imposta ha carattere facoltativo ed è eseguita sotto la propria responsabilità;
- qualora il sostituto intenda attenersi alle norme convenzionali è necessaria la previa acquisizione dal beneficiario del reddito della documentazione comprovante la sussistenza delle condizioni richieste dalle convenzioni stesse ai fini dell'esonero o della riduzione della tassazione;
- spetta al sostituto d'imposta valutare la pertinenza e l'attendibilità della documentazione presentata dai beneficiari dei redditi; nel caso in cui il sostituto ritenga di non doversi assumere la responsabilità circa l'idoneità della documentazione presentata ovvero nell'ipotesi in cui la documentazione prodotta sia carente, può sempre applicare il regime interno di tassazione operando in misura piena la ritenuta

alla fonte a titolo d'imposta. In tale ipotesi il percipiente potrà inoltrare la domanda di rimborso al Centro Operativo di Pescara.

In linea di principio, la documentazione comprovante la sussistenza dei requisiti per fruire del trattamento convenzionale può variare in relazione alla convenzione invocata. Al riguardo, comunque, l'Amministrazione finanziaria ha precisato (ad esempio con risoluzione 26 luglio 1999, n. 126, riferita alla convenzione con la Spagna e con risoluzione 24 maggio 2000, n. 68, riferita alla convenzione con gli Stati Uniti) che mentre gli altri requisiti previsti dalla norma convenzionale possono essere dichiarati dal soggetto richiedente, il quale nel sottoscriverli, ne assume la responsabilità, la certificazione della residenza fiscale deve essere rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato estero.

In relazione a quest'ultimo punto si sottolinea che le Convenzioni contro le doppie imposizioni costituiscono norme speciali e che il soggetto che ne chiede l'applicazione deve adempiere alle specifiche modalità di certificazione dalle stesse richieste come condizione per accedere al trattamento più favorevole.

Questa conclusione non si ritiene comporti una discriminazione dei soggetti residenti nell'Unione europea dato che la certificazione richiesta, nel caso in esame, non è diretta ad ottenere l'applicazione di una norma interna in modo analogo ai residenti nello Stato, ma ad ottenere un trattamento più favorevole che è limitato ai residenti del singolo Stato con cui l'Italia ha stipulato una convenzione, vincolandosi a garantire, a condizione di reciprocità, taluni diritti.

Ciò considerato, si ritiene, che la certificazione della residenza fiscale rilasciata dalle autorità fiscali dello Stato estero, ai fini dell'applicazione delle Convenzioni internazionali, non può essere surrogata da una dichiarazione sostitutiva di certificazione di cui all'art. 46 del DPR n. 445 del 2000 o da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'art. 47 del medesimo DPR.

La dimostrazione di essere fiscalmente residente in uno Stato estero, appartenente o meno all'Unione Europea, deve essere fornita sempre attraverso la certificazione

rilasciata dalla competente autorità fiscale di detto Stato e il sostituto d'imposta che, sempre su richiesta del beneficiario delle somme, ritenga opportuno dare applicazione diretta alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, deve acquisire, comunque, la certificazione predisposta secondo le modalità stabilite dalle disposizioni convenzionali.

Rimane impregiudicato il diritto dell'Amministrazione finanziaria di accertare l'effettiva esistenza di tutti i predetti requisiti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Vincenzo Busa

IL DIRETTORE AGGIUNTO
Oreste Saccone