



COME RAGIONARE FISCALMENTE



UNIVERSITÀ DI PISA

I contratti di lavoro autonomo
Inquadramento propedeutico alla
lettura della Circolare Unipi prot.
133005 del 4.12.2019

LA MADRE DI TUTTI I CONSIGLI

Risoluzione 284/E del 7 luglio 2008 dell'agenzia delle entrate in risposta ad INFN sul proprio regolamento di associazione ed in particolare sul regime dei rimborsi spese:

*«Per poter fornire una corretta soluzione al quesito in esame, concernete l'applicabilità delle disposizioni recate dall'articolo 51 c. 5 , ai rimborsi spese corrisposti in relazione alle trasferte effettuate dagli associati, è necessario , in via preliminare, **qualificare ai fini fiscali i rapporti di associazione che l'Ente istante stipula con i propri associati**»*

P

QUINDI: CHE TIPO DI REDDITO STO EROGANDO O – SE LA PRESTAZIONE E' GRATUITA – CHE TIPO DI REDDITO EROGHEREI ?

I redditi che ci interessano sono di diversi tipi:

- **il reddito di lavoro dipendente** (la cui definizione è nell'articolo 49 TUIR e la cui determinazione è nell' art. 51 TUIR)
- **il reddito di lavoro autonomo propriamente detto** (la cui definizione è nell'articolo 53 TUIR e la cui determinazione è nell'articolo 54 TUIR).
- **il reddito assimilato al lavoro dipendente sotto forma di co.co.co. non eteroorganizzata** che indubbiamente riveste un ruolo di preminenza nell' ambito dei redditi assimilati (la cui definizione è nell'articolo 50 1[^] comma lett. C-bis TUIR e la cui determinazione è nell'articolo 52 TUIR
- **il reddito di lavoro assimilato al lavoro dipendente non cococo**, cioè – per i casi più frequenti che riguardano un ente pubblico – le borse di studio (articolo 50 1[^] comma lett. C) TUIR ed i compensi percepiti presso terzi (articolo 50 1[^] comma lett.b) TUIR)
- **Il reddito di lavoro autonomo esercitato non abitualmente** (reddito da «occasionalità») che fiscalmente si chiama «reddito diverso» (la cui definizione è nell'articolo 67 1[^] comma lett. I) TUIR e la cui determinazione è nell'articolo 71 TUIR)

IL NOMEN NON E' OMEN FISCALMENTE PARLANDO

Ogni prestazione di lavoro autonomo può avere una propria regolamentazione amministrativa o un nome diverso anche assai complesso (contratto di insegnamento, di ricerca, di tutorato etc.) ma fiscalmente vanno inquadrati per la gestione nelle poche categorie fiscali di riferimento:

	Redditi diversi art. 67 c.1 lett. l) TUIR	Reddito professionale art. 53 e 54 TUIR	Reddito assimilato al dipendente art. 50 1[^] comma lett. c) bis TUIR
LAVORO AUTONOMO	OCCASIONALE	PROFESSIONALE	COLLABORAZIONE TEMPORANEA FISCALMENTE COCOCO

REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

Art. 51

Determinazione del reddito di lavoro dipendente

1. Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.

Casistica: un dipendente eletto nel consiglio direttivo Unipi siede in quell'organo perché esiste una legge/regolamento che collega la sua presenza al suo status di dipendente, quindi si rientra in una situazione «in relazione al rapporto di lavoro»...il gettone/indennità corrisposto sarà reddito di lavoro dipendente.

REDDITO DI LAVORO AUTONOMO PROPRIAMENTE DETTO

Art. 53

Redditi di lavoro autonomo

1. Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5.

Casistica: nel collegio dei Revisori dei Conti Unipi viene nominato (ma mi sembra non ci sia attualmente) un commercialista dotato di Partita IVA. Nella declaratoria professionale dei dottori commercialisti c'è la revisione dei conti (pubblici e privati) per cui – essendo la Partita Iva in dotazione coerente col suo profilo professionale e la sua abituale professione – il gettone/indennità che percepisce sarà reddito di lavoro autonomo professionale con conseguente fatturazione (elettronica) ad Unipi

REDDITO ASSIMILATO AL LAVORO DIPENDENTE DELL' ARTICOLO 50 LETT. C BIS) TUIR: COCOCO

Art. 50

Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.

Casistica: amministratori senza PI né legati da rapporti di lavoro dipendente con Unipi o con altri enti), incarichi coordinati e continuativi non eteroorganizzati (collaborazione temporanea) legati a contratti di ricerca etc. (analisi puntuale nelle slides relative).

REDDITO ASSIMILATO AL LAVORO DIPENDENTE NON CO.CO.CO.: BORSE DI STUDIO

Art. 50

Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non e' legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante

Casistica: redditi corrisposti in via volontaria per sostenere lo studio e la ricerca da Unipi al di fuori delle fattispecie di borse esentate da IRPEF da specifiche disposizioni di legge (come il dottorato di ricerca o l'assegno di ricerca per dire delle più comuni nelle Università e negli Enti di Ricerca). Anche se esentate da IRPEF comunque le borse di dottorato e gli assegni di ricerca sono «virtualmente» redditi assimilati.

REDDITI ASSIMILATI AL LAVORO DIPENDENTE: COMPENSI DI TERZI

Art. 50

Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato

Casistica: premetto che la questione di questi redditi si è complicata molto con l'emanazione della Risposta 289 del 27 Luglio 2019 dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia direi che – prendendo ad esempio i membri del consiglio direttivo Unipi – rientrano in tale casistica coloro che non lavorano presso Unipi ma fanno parte dell'organo perché designati – in base ad una legge od ad un Regolamento od in generale un atto amministrativo – dal proprio Ente. Tale figura quindi non è «scelta» da Unipi, perlomeno ufficialmente, ma viene inviata dall'Ente sulla base di una disposizione che individua le qualifiche e le competenze necessarie a rivestire quel ruolo. Se poi viene in Unipi Caterina piuttosto che Mario e Filippo non è importante, non conta l'intuitu personae, ma la qualifica rivestita.

REDDITO DI LAVORO AUTONOMO NON ESERCITATO ABITUALMENTE

- **Art. 67**

Redditi diversi

Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere

Casistica: il dipendente di FIAT o PIAGGIO ma anche altro ente pubblico che viene scelto da Unipi in quanto «esperto» e quindi con riferimento soprattutto alle qualità personali e non all'eventuale qualifica rivestita e viene scelto direttamente da Unipi o fiduciariamente (intuitu personae) o tramite il filtro della procedura comparativa che comunque porta allo stesso risultato di selezionare il migliore. Casistica tipica: coloro che vengono a tenere seminari.

QUESTO LAVORO DI ANALISI CLASSIFICATORIA E' FONDAMENTALE

E' fondamentale per trattare correttamente l'emolumento ed il reddito relativo rispetto agli obblighi del sostituto di imposta.

Il modo di effettuare le ritenute da parte del sostituto di imposta Unipi e gli adempimenti documentali conseguenti (ad es CU) dipendono infatti dal tipo di reddito che andiamo a corrispondere.

Ma anche il regime dei rimborsi spese (fondamentale l'analisi della Risoluzione 284/E del 7 Luglio 2008) è totalmente dipendente e conseguente dalla tipologia reddituale a «monte».

Se il TUIR ci definisce la tipologia reddituale e la determinazione del reddito è invece il DPR 600/72 che indica al sostituto di imposta come effettuare le ritenute.

DPR 600/73 - LE RITENUTE DA EFFETTUARE IN BASE AL TIPO DI REDDITO: REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

Art. 23 (Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente) ⁽¹⁾

1. Gli enti e le società indicati nell'articolo 87 ⁽²⁾, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51¹⁾ del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare ⁽⁴⁾, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 49¹⁾ dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. ⁽⁶⁾

Commento: Unipi è tributariamente ente non commerciale ai sensi dell'articolo 73 1^a comma lett. C) TUIR (ex art. 87) e quindi deve operare le ritenute secondo le regole dell'articolo 23 (ci pensano i software, vedremo la logica nelle slides dedicate alle cococo non eterorganizzate)

DPR 600/73 - LE RITENUTE DA EFFETTUARE IN BASE AL TIPO DI REDDITO: REDDITO DI LAVORO ASSIMILATO AL DIPENDENTE

Art. 24 (Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente)⁽¹⁾

1. I soggetti indicati nel comma 1, dell'articolo 23, che corrispondono redditi di cui all'articolo 50, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'articolo 52⁽³⁾ del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23 e, in particolare, i commi 2, 3 e 4. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 16⁽⁴⁾, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico, la ritenuta è operata a titolo di acconto nella misura del 20 per cento.⁽⁵⁾

Commento: la ritenuta da operare è la stessa del lavoro dipendente (vi è rimando infatti all'articolo 23). Vedremo meglio nelle slides sulle co.co.co. non eterorganizzate. Particolarità per collaborazioni temporanee (fiscalmente co.co.co.) non residenti con ritenuta al 30% o applicazioni convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Per i più esigenti e relativamente alle co.co.co. Vedi Circolare 67/2001 dell'Agenzia delle Entrate

DPR 600/73 - LE RITENUTE DA EFFETTUARE IN BASE AL TIPO DI REDDITO: REDDITO DI LAVORO AUTONOMO PROFESSIONALE ED OCCASIONALE

Art. 25 (Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi) ⁽¹⁾

I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato 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 o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa. La predetta ritenuta deve essere operata dal condominio quale sostituto d'imposta anche sui compensi percepiti dall'amministratore di condominio. La stessa ritenuta deve essere operata sulla parte imponibile delle somme di cui alla lettera b) e sull'intero ammontare delle somme di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 49 ⁽²⁾ del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La ritenuta è elevata al venti per cento per le indennità di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 16 ⁽³⁾ dello stesso testo unico, concernente tassazione separata. La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. ⁽⁴⁾

Salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, 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, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. ⁽⁵⁾

Le disposizioni dei precedenti commi non si applicano ai compensi di importo inferiore a lire cinquantamila corrisposti dai soggetti indicati nella lettera c) dell'art. 2 ⁽⁶⁾ del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, per prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente e sempreché non costituiscano acconto di maggiori compensi.

I compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare. E' operata, altresì, una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato ⁽⁷⁾. Ne sono esclusi i compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti. ⁽⁸⁾

SINTESI QUALIFICAZIONE IN RELAZIONE AI RIMBORSI SPESE

Tipo di reddito	Art. TUIR	Regime rimborsi spese	Note
Lavoro dipendente	51 c.5	Analitico/forfettario	Si tratta di vere e proprie missioni
Lavoro assimilato al dipendente	51 c. 5	Analitico/forfettario	Si tratta di vere e proprie missioni. Comprese co.co.co. non eterorganizzate, borsisti, studenti associati
Autonomo professionale (spese produzione reddito)	54	Aggiunti in fattura	Ritenuta 20% (salvo prepagato vedi slides relative)
Autonomo occasionale (spese produzione reddito)	67 1 [^] comma lett. L)	Aggiunti in notula	Ritenuta 20% (salvo rimborsi spese senza compenso che non hanno ritenuta . Ris. 49/2013 Agenzia delle Entrate

QUADRO DI SINTESI RITENUTA FISCALE RIMBORSI SPESE PRODUZIONE REDDITO PER PROFESSIONISTI ED OCCASIONALI

	Compenso + rimborso spese sostenute (documenti intestati al prestatore)	Compenso+ Prepagato vitto, viaggio ed alloggio (documenti intestati al committente)	Assenza di compenso/spese addebitate in fattura/notula (documenti intestati al prestatore)	Assenza compenso/prepagato vitto, viaggio, alloggio (documenti intestati al committente)
Professionista	R.A. 20% su compenso e spese	Irrilevante Ritenuta solo sul compenso che è l'unico dato in fattura	R.A. 20%	Irrilevante
Occasionale	R.A. 20% su compenso e spese	Irrilevante Ritenuta solo sul compenso che è l'unico dato in notula	Nessuna ritenuta (se spese inerenti l'effettuazione della prestazione)	Irrilevante

ESEMPI CONCRETI – COMMISSIONI DI CONCORSO – FLOW CHART

La commissione è un collegio → in prima analisi coll.ne temporanea art. 50 1 comma lett c.bis

Art. 50 primo comma lett.c.bis TUIR

in relazione agli uffici di amministratore
sindaco o revisore di società,
associazioni e altri enti con o senza
personalità giuridica, alla
collaborazione a giornali, riviste,
enciclopedie e simili, **alla
partecipazione a collegi e commissioni**

Qual è lo status soggettivo del partecipante?

- **Commissario inviato dal Ministero o altro ente** (esiste legge, regolamento o atto generale amm.vo in tal senso) → reddito assimilato art. 50 1 c.lett.b) TUIR

- **Scelto dall'Ateneo intuito personale** → lavoro autonomo, se poche ore occasionale/professionale, se molte sedute co.co.co./ professionale

- **Filtrato da ordini professionali** → con qualche incertezza reddito assimilato art. 5' 1 comma lett.c

Quale rimborso spese di trasferta?

MISSIONI ART.51 C.5 TUIR
(Ciclo missioni di UGOV)

NO MISSIONI, REGIME DEL LAVORO AUTONOMO (Ciclo compensi di UGOV)

MISSIONI ART.51 C.5 TUIR
(Ciclo missioni di UGOV)

QUANDO SI È IN MISSIONE/TRASFERTA?

E' in trasferta colui che viene **temporaneamente** dislocato in un luogo diverso dalla propria sede di lavoro.

La fondamentale circolare 326/1997 del Ministero delle Finanze precisa che la sede di lavoro “e' rimessa alla libera decisione delle parti contrattuali” su cui né il Fisco né nessun altro possono sindacare, così come “ non è consentito sindacare le modalità di erogazione o gli importi all'uopo stabiliti.”

INDICAZIONE OPERATIVA: NEI CONTRATTI DI COLLABORAZIONE TEMPORANEA (CO.CO.CO. FISCALE) SAREBBE OPPORTUNO INDICARE LA SEDE DI LAVORO MA DOPO LA LEGGE MADIA E' MEGLIO NON FARLO



RIMBORSO ANALITICO

Tipo di spesa	Documentazione	Limite massimo non imponibile per il dip.te	Limite massimo deducibile per l'impresa
Viaggio e trasporto	Spese documentate analiticamente	Nessun limite	Nessun limite ad eccezione dei rimborsi chilometrici se l'auto è del dip.te/coll.re o da questo presa a noleggio
Vitto e alloggio	Spese documentate analiticamente	Nessun limite	Euro 180,76 al giorno in Italia e 258,23 euro all'estero (art. 95 c. 3 TUIR)
Altre spese	Attestate analiticamente dal dip.te/coll.re	Euro 15,49 in Italia Euro 25,82 all'estero	Nessun limite

REGOLAMENTO MISSIONI DI ATENEO -

Art. 2.

- per “missione” si intende la prestazione di un’attività istituzionale da parte di uno dei soggetti di cui all’art. 3 del presente regolamento svolta, al di fuori della sede di servizio, nell’interesse dell’Ateneo e in conformità ai suoi fini. La missione ha una durata massima di 240 giorni oltre i quali le spese non sono rimborsabili;

Anche il Regolamento consolida un concetto di missione che è tipico del lavoro dipendente e del lavoro assimilato

Non c’è missione nel lavoro autonomo, ma spesa di produzione del reddito con regole diverse

IL RIMBORSO CHILOMETRICO

Per le trasferte fuori dal territorio comunale i dipendenti e/o collaboratori e/o assimilati spesso chiedono il rimborso chilometrico.

Il Fisco, già con la Risoluzione 326/1997 ha ammesso tale sistema di rimborso nell'ambito della modalità analitica ma ha preteso che , **per considerarlo defiscalizzato**, ci fosse un preciso :

“non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta ...è invece necessario che, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità.

Si ricorda che per il personale contrattualizzato non è più possibile corrispondere l'indennità chilometrica poiché non può più essere usata l'auto propria (salvo eccezioni).

Il rimborso chilometrico è considerato analitico solo nell'ambito del lavoro dipendente, nel lavoro autonomo costituisce un compenso

MISSIONE O NON MISSIONE.....

RIMBORSI SPESE PER MISSIONI SU
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE OD
ASSIMILATO

RIMBORSI SPESE PER SPOSTAMENTI
LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI
O PROFESSIONALI

**CICLO MISSIONI DI
UGOV**

**CICLO COMPENSI DI
UGOV**
(vedi manuale operativo)

CASO CONCRETO – IL VISITING

Si è in missione a partire dal luogo di lavoro per esigenze legate allo svolgimento del servizio.

Il visiting fellow/professor è sempre un lavoratore autonomo a cui – prescindendo dalla problematica del visto con cui viene a svolgere la ricerca/insegnamento a Pisa – generalmente è proposto un contratto di collaborazione temporanea (raro sia un professionista con partita iva europea – VAT), fiscalmente co.co.co.

Per esso quindi la missione è ipotizzabile solo se -una volta giunto a Pisa (sede di impegno) – viene inviato – ad es – a Lucca per svolgere una lezione.

Se viene rimborsato il biglietto aereo (tragitto casa-lavoro), o l'affitto o i pasti o qualsiasi altra spesa che non sia uno spostamento per servizio...**SI TRATTA SEMPRE DI UN COMPENSO**

Consigli operativi (vedi slide successiva)

NO

SI

PREPAGATO

APPLICAZIONE
CONVENZIONE CONTRO
DOPPIE IMPOSIZIONI

RIMBORSO SENZA
RITENUTA

SE PROPRIO NON SI PUO'
FARE ALTRIMENTI
AUMENTARE IL COMPENSO
CON RITENUTA

