

Redditi di lavoro dipendente e autonomo



UNIVERSITÀ
CATTOLICA
del Sacro Cuore

Prof Mauro Porcelli -
Airu – Università Cattolica SC

DIRITTO TRIBUTARIO DEL LAVORO

REDDITI DI LAVORO
DIPENDENTE

Art. 49 TUIR

Redditi di **lavoro dipendente**

- Sono redditi di lavoro **dipendente** quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio, quando è considerato lavoro dipendente, secondo le norme della legislazione del lavoro.
- Costituiscono altresì redditi di lavoro dipendente, a) le **pensioni** di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati. b) le somme di cui all'art. 429 ultimo comma, del codice di procedura civile.

Definizione reddito

- Il legislatore ha utilizzato la formula “reddito derivante dal rapporto avente per oggetto la prestazione di lavoro”, rendendola più chiara e precisa; dalla definizione si evince che il reddito scaturisce da una fattispecie contrattuale avente per oggetto un rapporto di lavoro.
- La definizione include così nuove fattispecie di erogazioni, come ad esempio le indennità sostitutive e accessorie (es. corrispettivi della CIG) erogate in base ad una clausola del contratto di lavoro

Danno emergente e lucro cessante

- Devono ritenersi esclusi da tassazione gli indennizzi che risarciscono un **“danno emergente”** subito dal lavoratore; questo perchè questa tipologia di indennizzo rappresenta una semplice reintegrazione patrimoniale. Art.6
- Questa esclusione è dimostrata anche grazie all'art 17, lett. i, che assoggetta a tassazione separata le indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni, ossia l'ipotesi delle indennità dovute a titolo di risarcimento del danno consistente nel **“lucro cessante”**

Altri redditi

- Rientrano nella categoria anche il lavoro a domicilio telelavoro e il lavoro agile quando è considerato lavoro dipendente dalle norme della legislazione sul lavoro, le pensioni e gli assegni ad esse equiparati (tutti i trattamenti pensionistici e le corrisposizioni similari, quindi interessi + rivalutazioni)

LA RETRIBUZIONE

NEL NOSTRO ORDINAMENTO MANCA UNA DEFINIZIONE “GENERALE” DI RETRIBUZIONE UTILIZZABILE IN OGNI ISTITUTO

■ LA NOZIONE E I REQUISITI DELLA RETRIBUZIONE

Il rapporto di lavoro subordinato nasce attraverso un contratto, tra datore di lavoro e lavoratore dove il lavoratore si impegna a offrire la propria prestazione manuale o intellettuale e il datore di lavoro si impegna a Retribuirlo (2094 cc)

- **LA COSTITUZIONE ALL'ART.36 PREVEDE IL PRINCIPIO DELLA RETRIBUZIONE EQUA E SUFFICIENTE**, NEL SENSO CHE LA RETRIBUZIONE DEVE RISPETTARE I MINIMI CONTRATTUALI – LA GIURISPRUDENZA PREVALENTE RICONOSCE NEI MINIMI CONTRATTUALI IL PRINCIPIO DELL'EQUITA' E DELLA SUFFICIENZA.

RETRIBUZIONE CIVILISTICA

L'ART. 2099 CC.
PRECISA CHE LA RETRIBUZIONE DEL PRESTATORE DI LAVORO PUO' ESSERE DETERMINATA SECONDO QUANTO STABILISCE IL CONTRATTO COLLETTIVO DI LAVORO ED E STABILITA NELLA FORMA A TEMPO A COTTIMO, A PARTECIPAZIONE AGLI UTILI, IN NATURA, E A PROVVIGIONI

RETRIBUZIONE FISCALE

DEFINIZIONE; E' CONSIDERATA COME REDDITO DERIVANTE DA UN RAPPORTO DI LAVORO DIPENDENTE ED E' COSTITUITA DA SOMME E VALORI **CORRISPOSTI** IN RELAZIONE AL RAPPORTO DI LAVORO
ART. ex 48 ora 51 TUIR

RETRIBUZIONE CONTRIBUTIVA

DEFINIZIONE ; E' CONSIDERATA COME IMPONIBILE CONTRIBUTIVO DERIVANTE DA SOMME E VALORI **MATURATI** NEL PERIODO DI RIFERIMENTO
Art.12 legge 153/1969

Determinazione reddito di lavoro dipendente

Art.51 DPR.917/86

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.

Le somme e i valori in genere **corrisposti** entro il giorno **12 del mese di gennaio** del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono si considerano percepiti nel periodo d'imposta

Applicazione del principio di cassa

- **Determinazione del reddito di lavoro dipendente:** è costituito da tutti gli emolumenti, sia in denaro (somme) che in natura (valori), **percepiti**, anche sotto forma di partecipazione agli utili, nel periodo d'imposta, comprese le somme percepite a titolo di rimborso spese inerenti alla produzione del reddito e le erogazioni liberali

Principio di cassa allargato

- In base a quanto previsto dal comma 1 dell'art. 51 il c. d. principio di cassa allargato è tale in quanto il termine ultimo per verificare se un determinato emolumento sia da considerare imponibile in un anno ovvero in quello successivo non è il 31 dicembre ma il 12 gennaio dell'anno successivo se maturato nell'anno precedente. Se il 12 gennaio cade in un giorno festivo lo stesso è prorogato al primo giorno non festivo.

art. 51 co.2 TUIR

NON CONCORRONO A FORMARE REDDITO

- a) **I contributi previdenziali** e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge;
- I contributi di assistenza sanitaria** versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale, in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per un importo non superiore complessivamente a € 3615,20
- b) Abrogato 29.5.2008 - le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori nel periodo d'imposta a lire 500.000 (258,23 euro), nonché i sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente e quelli corrisposti a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172;

Categorie di reddito

- Viene ampliata la categoria delle prestazioni a favore dei lavoratori dipendenti che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente:
- contributi obbligatori versati a fini previdenziali e assistenziali per legge;
- somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi;
- prestazioni di servizi di trasporto alla generalità dei dipendenti;

art. 51 co.2 TUIR

NON CONCORRONO A FORMARE REDDITO

c) **le somministrazioni di vitto** da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di lire 10.240 (**5,29- 7 euro**), le prestazioni e le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione;

d) **le prestazioni di servizi di trasporto collettivo** alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici;

e) i compensi **reversibili** di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'articolo 50 ;

f) l'utilizzazione delle **opere e dei servizi**) riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'art.12 per le finalità di cui al co.1 art.100 (EDUCAZIONE- ISTRUZIONE- RICREAZIONE- ASSISTENZA SOCIALE E SANITARIA O CULTO)

mensa

- **Mensa**: il servizio mensa può essere realizzato con le seguenti modalità:
- Mensa aziendale interna;
- Mensa esterna presso apposite strutture;
- Buoni pasto di un determinato valore che il datore di lavoro dà ai dipendenti per l'utilizzo presso esercizi convenzionati
- In alcuni casi, in mancanza del servizio, può essere concessa **un'indennità sostitutiva** (indennità concessa anche in presenza del servizio mensa qualora il lavoratore non se ne serva)

mensa

- Il servizio mensa e l'eventualità indennità sostitutiva non possono essere considerati elemento retributivo in grado di avere effetti su altri istituti retributivi.
- E' tuttavia possibile che accordi collettivi (anche aziendali) stabiliscano se ed in quali misura la mensa costituisce elemento retributivo

mensa

- Le prestazioni sostitutive del servizio mensa consistenti nella fornitura dei cosiddetti "buoni pasto", sono sempre escluse dalla tassazione fino all'importo di **euro 5,29 giornaliera che dal 1° luglio 2015 è elevato a euro 7,00** (solo per ticket elettronici).
- Gli importi di cui sopra, determinati sul valore nominale del buono pasto per singolo giorno lavorativo, sono al netto del contributo previdenziale e di un eventuale importo a carico del dipendente

mensa

- **Novità 2017: il Decreto ministeriale n. 122/2017, pubblicato in GU il 10 agosto 2017 prevede l'uso cumulativo dei buoni pasto, entro il limite di 8 buoni**
- **La novità entrata in vigore il 9 settembre 2017 e, oltre alla cumulabilità dei buono fino ad 8 buoni, prevede che possano essere utilizzati anche in giornate non lavorative**

mensa

- **Vengono inoltre ampliati gli esercizi convenzionati presso i quali è possibile utilizzare i buoni pasto.**
- **Soggetti legittimati ad esercitare:**
- Somministrazione di alimenti e bevande;
- Attività di mensa aziendale;
- Vendita al dettaglio, sia in sede fissa che su area pubblica (mercato);
- Coltivatori diretti;
- Attività di agriturismo e ittiturismo;
-

mensa

- **Dal punto di vista fiscale**, dove opera l'art. 51, comma 2, lett. c TUIR, avendosi l'esenzione fiscale e previdenziale per 5,29 (cartaceo) e per 7 euro (elettronico), considerando il limite di 8 buoni, **il limite diventa di 42,32 euro nel caso dei cartacei e di 56 euro nel caso degli elettronici.**
- Occorrerà che il datore di lavoro vigili e controlli soprattutto la corretta distribuzione dei buoni pasto; il sostituto d'imposta può avere più facilità in quanto potrebbero esservi meno valori eccedenti da considerare rispetto ai 5,29 o 7 euro che prima erano tassativi

art. 51 co.2 TUIR

NON CONCORRONO A FORMARE REDDITO

c) **le somministrazioni di vitto** da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di lire 10.240 (**5,29- 7 euro**), le prestazioni e le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione;

d) **le prestazioni di servizi di trasporto collettivo** alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici;

e) i compensi **reversibili** di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'articolo 50 ;

f) l'utilizzazione delle **opere e dei servizi**) riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'art.12 per le finalità di cui al co.1 art.100

(EDUCAZIONE- ISTRUZIONE- RICREAZIONE- ASSISTENZA SOCIALE E SANITARIA O CULTO)

SERVIZI DI TRASPORTO COLLETTIVO

L'art. 51, comma 2, lettera *d*), del Tuir, stabilisce quindi che non concorrono a formare il reddito del dipendente le prestazioni di servizi di trasporto collettivo. Per potersi avvalere di questa agevolazione il servizio di trasporto collettivo deve:

- essere rivolto alla generalità o a categorie di dipendenti;
- essere fornito dal datore di lavoro stesso, eventualmente incaricando soggetti terzi, ivi compresi gli esercenti di servizi pubblici.

trasporto

- Il servizio offerto dall'azienda si riferisce al trasporto collettivo dei dipendenti dall'abitazione alla sede di lavoro, o eventualmente da punti di raccolta, e viceversa (c.d. tragitto casa – lavoro).
- Nel caso in cui il servizio sia affidato ad un terzo gestore, il dipendente deve risultare del tutto estraneo a rapporto tra datore di lavoro e il gestore del servizio.
Di conseguenza, concorrono a formare il reddito:
I servizi di trasporto o Servizi estranei all'agevolazione

Abbonamenti trasporti

- le somme corrisposte ai dipendenti a titolo di rimborso delle spese direttamente sostenute dai dipendenti per l'acquisto di biglietti o tessere di abbonamento per usufruire di servizi di trasporto; Ris. 54/E del 1999 del Ministero delle finanze: *"è interamente assoggettato a tassazione l'eventuale rimborso al lavoratore di biglietti o di tessere d'abbonamento per il trasporto, mancando il requisito dell'affidamento a terzo del servizio di trasporto da parte del datore di lavoro"*.

limite

- le concessioni di facilitazioni sul prezzo dei biglietti o tessere di abbonamento che consentono di utilizzare i mezzi pubblici anche al di fuori degli orari di lavoro. Tale agevolazione, tuttavia, non assume rilevanza ai fini reddituali se l'insieme di tutti i beni e servizi forniti ai dipendenti a titolo di fringe benefit durante l'anno, non sia di importo superiore a 258,23 euro (in tal senso Ris. n. 126/E del 2007).

Non concorrono a formare reddito art. 51 TUIR

- f bis) le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'art.12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari

non concorrono a formare reddito art.
51 TUIR

- f-ter) le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'art. 12

co 2 lett.f quater

- f quater) I contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'art.2, co 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto 27.10.2009, pubblicato in GU n.12 del 16,.1.2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie.

art. 51 co.2 TUIR

NON CONCORRONO A FORMARE REDDITO

g) il valore delle **azioni** offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a lire 4 milioni (2.065,83 euro), a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione; qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione; (6)

g bis) abrogato - la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente, a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta; se le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 10 per cento, la predetta differenza concorre in ogni caso interamente a formare il reddito;

Azionariato collettivo

- Nessuna modifica è stata invece apportata alla disciplina fiscale delle azioni assegnate alla generalità dei dipendenti di cui all'art. 51, comma 2, lett. *g*), del Tuir. Pertanto, rimane ferma l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente del valore delle azioni offerte ai dipendenti a condizione che le azioni:

azioni

- - siano offerte alla generalità dei dipendenti;
- abbiano un valore complessivamente non superiore ad euro 2.065,83 per ciascun periodo di imposta; superata tale soglia, la sola eccedenza è assoggettata ad imposizione;
- non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla assegnazione.

Azionariato collettivo

- in merito ai piani di azionariato rivolti alla generalità dei dipendenti, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che:
 - dall'offerta delle azioni non possono essere esclusi i lavoratori part time (risoluzione n. 3/2002);
 - possono invece essere esclusi i lavoratori che abbiano preso servizio da poco tempo in azienda, in quanto non ancora inseriti funzionalmente nell'impresa (risoluzione n. 129/004);

azione

- al criterio in base al quale si considerano cedute per prime le partecipazioni acquisite in data meno recente (cosiddetto criterio FIFO: first in – first out). Tale principio risolve il problema dell'individuazione delle azioni cedute dal dipendente nel caso in cui abbia ricevuto una pluralità di assegnazione in diverse annualità (risoluzione n. 186/2002). Vediamo ora il caso di AZIONI non collettive

Stock option: regime fiscale

L'art. 82, c. 23, del decreto legge 112/2008 abroga la lettera g-bis) dell'art. 51, c. 2, del Tuir. Dal 25.6.2008.

La differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione (acquisto) e l'ammontare corrisposto dal lavoratore torna dunque ad essere reddito di lavoro dipendente

L'art. 82, c. 24 del dl 112/2008 stabilisce che il comma 23 si applica alle azioni assegnate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto, cioè dal 25 giugno 2008

Si applica perciò anche a piani precedenti, se il lavoratore non ha ancora esercitato l'opzione (acquisto)

La legge 122/2010 (art. 33) ha introdotto un'aliquota addizionale del 10% su bonus e stock option che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione per dirigenti e co.co.co. del settore finanziario

art. 51 co.2 TUIR

NON CONCORRONO A FORMARE REDDITO

h) le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'articolo 10 e alle condizioni ivi previste, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie di cui allo stesso articolo 10, comma 1, lettera b). Gli importi delle predette somme ed erogazioni devono essere attestate dal datore di lavoro;

i) le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.

Scaduto "i-bis) le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive della medesima, per il periodo successivo alla prima scadenza utile per il pensionamento di anzianità, dopo aver maturato i requisiti minimi secondo la vigente normativa".

c.d. "superbonus" in vigore fino al 31.12.2007 (legge 243/2004)

art. 51 Tuir co.3

3. Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del **valore normale** dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9 . **Il valore normale** dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a € 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito

Valore normale

- Concorrono invece i compensi in natura percepiti in forza del rapporto di lavoro; in base all'art. 51 del TUIR si deve fare riferimento al "valore normale" dei beni e servizi.
- Esempi di fringe benefits sono l'auto aziendale, prestiti a tassi di favore, fabbricati abitativi concessi in locazione, uso o comodato, pc, telefonino ecc.

co 3 bis

- Ai fini dell'applicazione dei commi 2, 3 l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.

art. 51 Tuir co.4

4. Ai fini dell'applicazione del comma 3:

a) per gli **autoveicoli** indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente;

Auto uso promiscuo

- Tabelle ACI Nazionali su GU:
utilizzare tabella per percorrenza
15.000 km
- Costo chilometrico secondo il
modello dell'automezzo
- Uso promiscuo - calcolare il 30%
(percentuale passata al 50% dal 3.10.2006 con effetto
1.1.2006 poi ritornata al 30% - Circ. Ag. Entrate
n.21/E del 17.4.2007)
- Esempio
- € 0,41 al Km. Per 15.000 Km = €
6.150,00
- Il 30% di € 6.150 = € 1.859,24

art. 51 Tuir co.4

4. Ai fini dell'applicazione del comma 3:

b) in caso di concessione **di prestiti** si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto (ora TUR) vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi. Tale disposizione non si applica per i prestiti stipulati anteriormente al 1 gennaio 1997, per quelli di durata inferiore ai dodici mesi concessi, a seguito di accordi aziendali, dal datore di lavoro ai dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni o a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172;

art. 51 Tuir co.4

4. Ai fini dell'applicazione del comma 3:

c) per i **fabbricati** concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30 per cento della predetta differenza. Per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato.

art. 51 Tuir co.4

4. Ai fini dell'applicazione del comma 3:

c bis) per i **servizi di trasporto ferroviario** di persone prestati gratuitamente, si assume, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti, l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/chilometro, desunto dal Conto nazionale dei trasporti e stabilito con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, per una percorrenza media convenzionale, riferita complessivamente ai soggetti di cui al comma 3, di 2.600 chilometri. Il decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti è emanato entro il 31 dicembre di ogni anno ed ha effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data della sua emanazione .

art. 51 Tuir co.5

5. Le indennità percepite per **le trasferte** o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 (46,48 euro) al giorno, elevate a lire 150.000 (77,47 euro) per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000 (15,49 euro), elevate a lire 50.000 (25,82 euro) per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.

Rimborso spese analitico (pié di lista)

Al lavoratore sono rimborsate le spese da lui effettivamente sostenute (vitto, alloggio, viaggio, trasporto), dietro presentazione di idonea documentazione (ricevute fiscali, biglietti trasporto etc.)

Tali rimborsi non costituiscono reddito in capo al lavoratore

Non costituiscono reddito neanche i rimborsi di spese non documentate fino al limite di euro 15,49 al giorno

Rimborso spese forfettario

Al lavoratore è erogata una somma giornaliera (indennità, o diaria) a copertura delle spese. Il lavoratore non deve presentare al datore di lavoro alcuna documentazione.

Le indennità non costituiscono reddito entro i seguenti limiti:

- Euro 46,48 al giorno, per trasferte in Italia
- Euro 77,47 al giorno, per trasferte all'estero

Inoltre, non costituisce reddito l'eventuale ulteriore rimborso delle spese di viaggio

Rimborso spese misto: combinazione 1

Al lavoratore è erogata una diaria, e in più sono rimborsate le spese di alloggio ● di vitto, oppure l'alloggio o il vitto sono forniti gratuitamente.

Il rimborso spese di alloggio o vitto non costituisce reddito

Le indennità non costituiscono reddito entro i seguenti limiti:

- Euro 30,99 al giorno, per trasferte in Italia
- Euro 51,65 al giorno, per trasferte all'estero

I limiti della diaria sono cioè ridotti di un terzo rispetto al rimborso forfettario

Inoltre, non costituisce reddito l'eventuale

Rimborso spese misto: combinazione 2

Al lavoratore è erogata una diaria, e in più sono rimborsate **sia** le spese di alloggio **sia** quelle di vitto.

Il rimborso spese di alloggio e vitto non costituisce reddito

Le indennità non costituiscono reddito entro i seguenti limiti:

- Euro 15,49 al giorno, per trasferte in Italia
- Euro 25,82 al giorno, per trasferte all'estero

I limiti della diaria sono cioè ridotti di due terzi rispetto al rimborso forfettario

Inoltre, non costituisce reddito l'eventuale ulteriore rimborso delle spese di viaggio

Spese di viaggio e trasporto

Il rimborso delle spese di viaggio e trasporto per trasferte fuori del territorio comunale non costituisce reddito per il lavoratore, qualunque sia il metodo di rimborso applicato

- Per i viaggi con mezzi di trasporto pubblico (aerei, ferrovie, ecc.) le spese sono direttamente documentabili con l'esibizione dei relativi biglietti
- Per i viaggi compiuti con i mezzi propri del dipendente/collaboratore, le spese sono rimborsate generalmente con il metodo dell'indennità chilometrica: per ogni chilometro percorso è corrisposta una certa somma, concordata tra datore di lavoro e lavoratore, normalmente determinata in base alle tabelle ACI.
- Se invece il trasporto avviene con l'auto aziendale il documento giustificativo da presentare è la carta carburante

Trasferte nel territorio comunale

In caso di trasferta nell'ambito del territorio del Comune ove si trova la sede di lavoro del dipendente, le indennità o i rimborsi costituiscono reddito per il lavoratore, con la sola esclusione dei rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore

Perciò se il lavoratore si sposta in ambito comunale con mezzi propri, il rimborso chilometrico costituisce reddito

art. 51 Tuir co.6

6. Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative **in luoghi sempre variabili e diversi**, anche se corrisposte con carattere di continuità, le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, nonché le indennità di cui all'articolo 133 del decreto del Presidente della Repubblica 15 dicembre 1959, n. 1229 concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, possono essere individuate categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della presente disposizione.

art. 51 Tuir co.7

7. Le **indennità di trasferimento**, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a lire 3 milioni (1.549,37 euro) per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e 9 milioni (4.648,11 euro) per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la presente disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se in caso di contemporanea erogazione delle suddette indennità.

art. 51 Tuir co.8

8. Gli **assegni di sede** e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50 per cento. Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento. Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. L'applicazione di questa disposizione esclude l'applicabilità di quella di cui al comma 5.

art. 51 Tuir co.8bis

8 bis. In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, **prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto** da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398.

art. 51 Tuir co.9

9. Gli ammontari degli importi che ai sensi del presente articolo non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente possono essere **rivalutati** con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, quando la variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati relativo al periodo di dodici mesi terminante al 31 agosto supera il 2 per cento rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno 1998. A tal fine, entro il 30 settembre, si provvede alla ricognizione della predetta percentuale di variazione. Nella legge finanziaria relativa all'anno per il quale ha effetto il suddetto decreto si farà fronte all'onere derivante dall'applicazione del medesimo decreto.

DIRITTO TRIBUTARIO DEL LAVORO

REDDITI ASSIMILATI A
REDDITI DI LAVORO
DIPENDENTE

Redditi assimilati art.50

- **Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:** si tratta di redditi che, pur non derivando da un rapporto di lavoro, vengono assoggettati alla medesima disciplina giuridica
- **Si possono distinguere 3 gruppi:**

Primo gruppo

- **nel primo** vengono fatte rientrare le fattispecie nelle quali vi è la sussistenza di una prestazione lavorativa ma non il compenso che da essa deriva non può essere configurato come vera e propria "retribuzione" borse di studio

Primo gruppo

- compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative (alla base vi è un rapporto sociale);
- indennità e compensi erogati da terzi a favore di 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 (il compenso non è erogato in forza del rapporto di lavoro, ma di un incarico professionale conferito da un "terzo")

Secondo gruppo

- **Secondo gruppo:** vi rientrano le ipotesi caratterizzate dal fatto che il compenso al lavoratore è attribuito a fronte di una certa prestazione, pur mancando un rapporto di lavoro:
- indennità, gettoni di presenza e altri compensi corrisposti dallo Stato, Regioni, Province, Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni;
- indennità percepite dai membri del Parlamento e delle indennità percepite per le cariche elettive e le funzioni di cui gli artt. 114 e 135 della Cost.;
- remunerazioni dei sacerdoti

Terzo gruppo

- **Terzo gruppo:** fattispecie che non presentano nessun collegamento con lo svolgimento di un'attività lavorativa ma che sono caratterizzate da un'obbligazione di dare scaturente o da un negozio giuridico ovvero dalla legge:
 - rendite vitalizie e rendite a tempo determinato;
 - assegni periodici alla cui produzione non concorrono né capitale né lavoro, come gli assegni corrisposti al coniuge in conseguenza della separazione legale ed effettiva;
 - compensi percepiti da soggetti impegnati in lavori socialmente utili;
 - redditi derivati da collaborazione coordinata continuativa, anche collaborazione a progetto (la retribuzione periodica è stabilita, senza vincolo di subordinazione)

DIRITTO TRIBUTARIO DEL LAVORO

REDDITI DI LAVORO
AUTONOMO

Redditi di lavoro autonomo art.53

- **Reddito di lavoro Autonomo:** derivante dall'esercizio di arti e professioni; per arte e professione si intende ogni attività di lavoro autonomo diversa dall'attività imprenditoriale.
- L'esercizio di arte e professione non si riferisce solo a coloro iscritti in albi o elenchi professionali, ma a chiunque eserciti un'attività caratterizzata da autonomia del soggetto che la presta nei confronti di chi ne beneficia.
- Il tutto si traduce nella mancanza della subordinazione e dalla mancanza di caratteristiche del reddito d'impresa

Redditi lavoro autonomo

- E' infatti il concetto d'impresa che riduce l'area del lavoro autonomo; lavoro autonomo è l'esercizio di arti e professioni che non si riversi in una sfera imprenditoriale
- **Lavoro autonomo:** prestazione di servizi a prevalente carattere intellettuale che rientrano nella libera professione; si considerano lavoro autonomo solo le attività artistiche e professionali in senso stretto **Per esservi lavoro autonomo, la legge richiede che esso debba essere svolto "per professione abituale".**

Professione abituale

- L'abitualità è una qualità dell'attività che può desumersi sia da un dato formale (es. iscrizione all'albo professionale) quanto da un accertamento di fatto.
- **Abitualità** significa disponibilità sul mercato a svolgere una certa attività legata alla propria perizia; essa serve a distinguere il reddito di lavoro autonomo dai redditi diversi, che sono i redditi prodotti occasionalmente.
- La distinzione si opera ai fini della determinazione della base imponibile e soprattutto ai fini della tenuta delle scritture

Determinazione art. 54

- **Il reddito di lavoro autonomo:** si determina ordinariamente in via analitica; deriva dalla differenza tra i compensi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività professionale.
- I compensi e le spese devono risultare da specifiche scritture contabili; in un apposito registro vanno annotate cronologicamente le somme percepite, nonché le spese inerenti all'esercizio della professione

Art.54 TUIR

- **Il reddito (art. 54 TUIR) è perciò composto dalla differenza tra i compensi in denaro o natura percepiti nel periodo d'imposta, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o professione.**
- **I compensi vanno al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali stabiliti dalla legge**

Art.54 TUIR

- Rientrano poi tra i compensi i proventi corrisposti a titolo di rimborso spese, ad esclusione di quelle (che vanno documentate) sostenute in luogo e per conto del committente. MODIFICA .L.81-2017 ART 8
- Vengono considerati anche i compensi rientranti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che riguardano lo svolgimento di attività rientranti nell'oggetto dell'arte o professione

art.54 Tuir

- In un'ottica di avvicinamento tra la nozione di lavoro autonomo e d'impresa, è stato introdotto il principio di tassazione delle plusvalenze conseguite in attività professionali; **formano perciò reddito di lavoro autonomo anche:**

Art.54 TUIR

- plusvalenze dei beni strumentali, realizzate con cessione a titolo oneroso, mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni;
- corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica
- Le minusvalenze dei medesimi beni sono deducibili

Principio di cassa

- **Per il reddito di lavoro autonomo vale il principio di cassa;** i compensi devono essere stati effettivamente percepiti nel periodo d'imposta, così come le spese

Art.54 TUIR

- L'art. 54 afferma che sono deducibili le spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione; anche se il concetto di inerenza non viene riproposto nell'articolo, vi è la necessità di un collegamento fra attività e spesa, ai fini della deducibilità.
- Le spese devono essere effettivamente sostenute

limitazioni

- **Alcune spese subiscono specifiche limitazioni alla deducibilità, venendo considerate solo parzialmente inerenti:**
- spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti ad uso promiscuo (deducibilità al 50%);
- spese relative all'acquisto di mezzi destinati al trasporto privato di persone (deducibilità 20%);
- spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande (deducibili nella misura del 75% e comunque per un importo non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta);

spese

- spese di rappresentanza e spese sostenute per l'acquisto di oggetti d'arte o da collezione (deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta);
- spese di partecipazione a convegni, congressi e corsi di aggiornamento (deducibilità 50%);

competenza

- Il principio di cassa viene poi abbandonato per alcune tipologie di costi, per i quali si adotta un criterio di deducibilità per competenza, così come per il reddito d'impresa:
- per acquisto di beni mobili ed immobili strumentali all'esercizio della professione, per i quali è considerata spesa deducibile la quota annuale di ammortamento non superiore ai coefficienti stabiliti per categorie omogenee con decreto del Ministro delle finanze; è tuttavia consentita la deduzione integrale, nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute, delle spese di acquisizione di beni strumentali il cui costo unitario non sia superiore a 516,40€;

competenza

- per le quote di indennità di fine rapporto spettanti al personale dipendente; (TFR)
- per i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali, deducibili nel periodo d'imposta in cui maturano;
- per le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione, manutenzione di immobili utilizzati nell'esercizio della professione, che sono deducibili, nel periodo d'imposta di sostenimento, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, mentre l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi

Attività assimilate lav autonomo

- **Attività assimilate al lavoro autonomo: alcuni redditi previsti dall'art. 53, comma 2:**
- redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, brevetti industriali e processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali;
- partecipazione agli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione quando l'apporto è dato esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- partecipazione agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di SpA, SaPa, Srl;
- indennità spettanti per la cessazione di rapporti di agenzia;
- redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali

forfettario

- Occorre, per determinare il reddito, forfettizzare le spese sostenute e quindi abbandono dell'obbligo delle scritture contabili e della determinazione analitica, al contrario dei redditi di lavoro autonomo

Forma associata

- Redditi di lavoro autonomo in forma associata: all'art. 53 TUIR viene inoltre considerato reddito di lavoro autonomo anche quello derivante dall'esercizio in forma associata dell'arte o della professione

soci

- Ai fini delle imposte sui redditi le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti o professioni sono equiparate alle società semplici. Anche STP
- I redditi di questo tipo di società sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, in modo proporzionale alla quota di partecipazione agli utili

personalità

- **Il reddito in questione rientra nel reddito di lavoro autonomo se l'associazione è senza personalità giuridica; se l'avesse sarebbe reddito d'impresa con assoggettamento**

luogo

- **Luogo di produzione del reddito di lavoro autonomo:** si ricorda che il reddito di lavoro autonomo è imputato al principio di cassa; il reddito è prodotto in Italia quando deriva da attività esercitata nel territorio stesso