

IRPEF: REDDITI ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE

NOZIONE

I redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, previsti dall'art. [50 del TUIR](#), sono costituiti da una serie di fattispecie che, in assenza di una specifica previsione di legge, sarebbero stati di incerta qualificazione in quanto non facilmente inquadrabili tra i redditi di lavoro dipendente, ovvero tra quelli di lavoro autonomo.

I redditi assimilati possono essere ricondotti in tre distinti gruppi:

- a. le ipotesi in cui manca in radice un collegamento con una prestazione lavorativa (es.: le rendite vitalizie; gli assegni periodici alla cui formazione non concorrono né capitale né lavoro, quali ad esempio gli assegni conseguenti a separazione o scioglimento del matrimonio);
- b. le ipotesi in cui, pur sussistendo una relazione con la prestazione lavorativa, non si può configurare un vero e proprio rapporto di lavoro dipendente (es.: indennità, gettoni di presenza e altri compensi corrisposti per l'esercizio di pubbliche funzioni; le indennità percepite dai membri del Parlamento nazionale e dal Parlamento europeo e le indennità percepite per le cariche elettive in seno alle regioni, province e comuni);

- c. le ipotesi in cui, per ragioni perequative, sono disciplinate fattispecie in cui esiste una prestazione lavorativa, ma questa è scissa da un elemento caratterizzante, quale la retribuzione, in quanto il relativo compenso discende da elementi diversi dalla effettiva prestazione lavorativa.

L'assimilazione al reddito di lavoro dipendente comporta, in linea di principio, l'applicazione del trattamento tributario quasi identico a quello riservato ai redditi di lavoro dipendente, compresa la possibilità di applicare, nella quasi totalità delle fattispecie, il regime della tassazione separata.

In base all'articolo 50 del TUIR, costituiscono redditi assimilati al lavoro dipendente:

I COMPENSI A SOCI DI COOPERATIVE

I compensi percepiti, nell'ambito del rapporto associativo, dai soci lavoratori di cooperative di produzione lavoro, di servizi, agricole, di prima trasformazione dei prodotti agricoli e di piccola pesca, purchè non eccedano i limiti dei salari correnti maggiorati del 20%, sono ricompresi tra i redditi assimilati al lavoro dipendente.

Se i compensi superano tali limiti, la parte eccedente assume la natura di utili societari con la conseguente loro configurabilità quali "*redditi di capitale*".

Condizioni necessarie affinché tali redditi possano essere considerati assimilati al lavoro dipendente sono:

- la cooperativa di cui si è soci deve essere iscritta all'Albo delle Society cooperative;
- lo statuto deve contemplare i principi della mutualità stabiliti dalla legge e questi devono essere effettivamente osservati nel periodo d'imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor tempo trascorso dall'approvazione degli statuti.

LE INDENNITA' E I COMPENSI PERCEPITI DA TERZI

I compensi corrisposti ai dipendenti, da soggetti diversi dal loro datore di lavoro, per incarichi svolti in base alla propria qualifica e in dipendenza del proprio rapporto di lavoro, sono da qualificarsi redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, semprechè per clausola contrattuale non debbano essere riversati al datore di lavoro, ovvero per legge allo Stato.

Si pensi ai compensi per la partecipazione a taluni comitati tecnici, organi collegiali, commissioni di esami, organi consultivi di enti privati o pubblici, ivi compresi quelli percepiti da dipendenti dello Stato e degli altri enti pubblici per prestazioni comunque rese in connessione con la carica o in rappresentanza degli enti di appartenenza.

In queste ipotesi, l'assimilazione al lavoro dipendente di un'attività che può anche essere oggettivamente autonoma, deriva dal fatto che essa viene fornita dal dipendente in relazione ad un ordine di servizio ricadente nel rapporto di lavoro subordinato intrattenuto in via principale.

LE SOMME CORRISPOSTE A TITOLO DI BORSA DI STUDIO

Rientrano tra i redditi assimilati al lavoro dipendente le somme corrisposte a soggetti, anche non studenti, a titolo di borsa di studio, assegno, premio per fini di studio o di addestramento, ovvero quelle elargizioni volte a sostenere gli studenti nello svolgimento di una attività di studio o di formazione, se il beneficiario non è dipendente del soggetto erogante ([risoluzione 14 febbraio 2008, n. 46](#)).

In relazione a particolari borse di studio, specifiche disposizioni normative prevedono, invece, l'esenzione dall'IRPEF. In particolare, sono riconosciute esenti dall'IRPEF le borse di studio corrisposte agli studenti universitari dalle Regioni a statuto ordinario, dalle Regioni a statuto speciale e dalle Province autonome di Trento e Bolzano nonché dalle Università e dagli istituti di istruzione universitaria per la frequenza dei corsi di perfezionamento e delle scuole di specializzazione, per i corsi di dottorato di ricerca, per attività di ricerca post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero, e quelle corrisposte alle vittime di terrorismo e criminalità organizzata, o a loro figli od orfani.

LE COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE

Sono disciplinati dall'articolo 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

All'interno del rapporto di collaborazione, si possono distinguere sostanzialmente due grandi categorie:

- i cosiddetti "*rapporti di collaborazione tipici*" nei quali vanno ricompresi gli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazione e altri enti; nonché la collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili e la partecipazione a collegi e commissioni;
- i rapporti di collaborazione "non tipizzati", individuati sulla base di criteri di carattere oggettivo consistenti nel fatto che:
 - devono avere ad oggetto prestazioni non rientranti nell'attività professionale od artistica abitualmente svolta dal soggetto;
 - devono essere svolti senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto, nel quadro di un rapporto unitario e continuativo;
 - devono essere svolti senza impiego di mezzi organizzati dal prestatore,
 - devono essere retribuiti periodicamente sulla base di un compenso predeterminato;

possono essere svolte anche attività manuali ed operative, infatti non è più prevista, tra i criteri essenziali della collaborazione coordinata e continuativa, la natura artistica o professionale della prestazione resa.

La mancanza anche di uno solo dei suddetti requisiti fa rientrare il reddito tra quelli da lavoro dipendente, esercizio di arti e professioni o tra quelli da lavoro autonomo occasionale.

Per i collaboratori residenti in Italia tali redditi sono assoggettati a tassazione, come per i lavoratori dipendenti, sulla base delle aliquote IRPEF progressive per scaglioni di reddito.

Tuttavia la modalità di tassazione varia a seconda della periodicità con cui vengono erogati tali compensi e della preventiva determinabilità del loro ammontare.

Infatti:

- se il compenso viene corrisposto periodicamente e si conosce preventivamente il suo ammontare annuo, la tassazione avviene come per i redditi da lavoro dipendente ragguagliando gli scaglioni di reddito e le detrazioni spettanti ai periodi di paga;
- se il compenso è erogato in un'unica soluzione la tassazione deve avvenire all'atto del pagamento del compenso sull'intero ammontare, le detrazioni spettanti vengono attribuite commisurandole all'intero ammontare del compenso;

- se il compenso viene corrisposto periodicamente ma non si conosce preventivamente il suo ammontare, la tassazione avviene considerando gli scaglioni annui e non ragguagliandola al periodo di paga mentre le detrazioni sono applicate solo in fase di conguaglio di fine anno.

LE REMUNERAZIONI DEI SACERDOTI

Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente le remunerazioni percepite dai sacerdoti in relazione al servizio prestato in favore delle diocesi.

Inoltre, sono assimilate ai redditi di lavoro dipendente le congrue e i supplementi di congrua corrisposti sui bilanci del Fondo per il culto e del Fondo di beneficenza e di religione nella città di Roma, sia per concessione delle Amministrazioni suddette sia per concessione anteriore dello Stato.

I COMPENSI PER ATTIVITA' INTRAMURARIA

I compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale sono da qualificarsi redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

La disciplina in argomento si applica alle seguenti categorie professionali:

- personale appartenente ai profili di medico-chirurgo, odontoiatra e veterinario e altre professionalità della dirigenza del ruolo sanitario (farmacisti, biologi, chimici, fisici e psicologi) dipendente del Servizio sanitario nazionale;
- personale docente universitario e ricercatori che esplicano attività assistenziale presso cliniche e istituti universitari di ricovero e cura anche se gestiti direttamente dalle università;
- personale laureato, medico di ruolo in servizio nelle strutture delle facoltà di medicina e chirurgia delle aree tecnico-scientifica e socio sanitaria;
- personale dipendente degli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico con personalità giuridica di diritto privato, delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, che svolgono attività sanitaria e degli enti pubblici che già applicano al proprio personale l'istituto dell'attività libero-professionale intramuraria della dirigenza del Servizio Sanitario

Nell'ipotesi in cui la predetta attività non risponda ai limiti e prescrizioni richieste dalla legislazione in materia, i relativi compensi saranno da qualificarsi quali redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR.

Per quanto concerne la determinazione del reddito derivante dall'attività in esame, si fa presente che, in deroga al principio di onnicomprensività, l'articolo 52, comma 1, lett. a-bis), del TUIR dispone, tra l'altro, che “... *i compensi percepiti dal personale dipendente del Servizio sanitario nazionale per l'attività libero-professionale intramuraria, esercitata presso studi professionali privati a seguito di autorizzazione del direttore generale dell'azienda sanitaria, costituiscono reddito nella misura del 75 per cento*”.

LE INDENNITA' PER L'ESERCIZIO DI PUBBLICHE FUNZIONI

Rientrano tra i redditi assimilati al lavoro dipendente le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti:

- dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province o dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni;
- ai membri delle Commissioni tributarie, ai giudici di pace ed agli esperti del Tribunale di sorveglianza;

semprechè dette indennità, gettoni di presenza e altri compensi non debbano essere riversati, per legge, allo Stato.

L'esercizio di pubbliche funzioni non configurerà reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, qualora ci sia un rapporto di impiego con il soggetto erogante (art. 49) o un collegamento funzionale con l'attività di dipendente (art. 50, comma 1, lett. *b*), oppure qualora si sia in presenza di una carica elettiva (art. 50, comma 1, lett. *g*), o, infine, qualora il percettore eserciti un'arte o professione (art. 53 del TUIR) o un'impresa commerciale (art. 55 TUIR).

Per quanto riguarda gli onorari dei componenti gli uffici elettorali di cui alla [legge 13 marzo 1980, n. 70](#), l'[art. 9, comma 2 della legge 21 marzo 1990, n. 53](#), ha stabilito che detti onorari costituiscono rimborso spese, fisso, non assoggettabile a ritenute o imposte e non concorrono alla formazione della base imponibile.

LE INDENNITA' PERCEPITE PER CARICHE ELETTIVE

Rientrano tra i redditi assimilati al lavoro dipendente le indennità percepite:

- dai membri del Parlamento nazionale ed Europeo;
- dai consiglieri comunali, provinciali e regionali;
- dagli amministratori locali;
- dai giudici della corte costituzionale.

nonche i conseguenti assegni vitalizi erogati in dipendenza della cessazione delle cariche, elettive e di funzione, sopracitate. Nel medesimo alveo delle predette indennità e da ricomprendere l'assegno del Presidente della Repubblica.

In deroga al principio di onnicomprensività, le somme erogate a tali soggetti a titolo di rimborso spese non concorrono alla formazione della base imponibile, purchè l'erogazione ed i relativi criteri siano disposti dagli organi competenti a determinare i trattamenti dei soggetti stessi (Parlamento, Consiglio regionale, etc.).

Per quanto concerne la determinazione della base imponibile dell'assegno vitalizio, il successivo articolo 52 del TUIR stabilisce che essa è determinata, per ogni periodo d'imposta, in ragione del rapporto complessivo tra le trattenute effettuate sull'indennità di carica e la spesa complessiva degli assegni vitalizi.

LE RENDITE VITALIZIE E A TEMPO INDETERMINATO

Sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinate costituite a titolo oneroso. Le rendite costituite per un lasso determinato di tempo a titolo oneroso, mediante alienazione di un bene mobile o immobile o mediante cessione di un capitale, vengono inquadrare tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente anche se costituite mediante contratti assicurativi.

Sono imponibili per intero e si presumono percepite alle scadenze e per gli importi previsti da relativi titoli, conseguentemente, come rilevato, su tali emolumenti non è applicabile la tassazione separata.

Non sono ricomprese nella fattispecie in esame le rendite perpetue, che rientrano tra i redditi di capitale, nonché le rendite aventi funzione previdenziale.

LE PRESTAZIONI PENSIONISTICHE DI CUI AL DLGS 124/1993

Le prestazioni erogate, sia in forma di rendita che di capitale, dalle forme pensionistiche complementari, di cui al [D.Lgs. del 21 aprile 1993, n. 124, c](#) costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Il trattamento fiscale risulta differenziato in base al periodo di maturazione della prestazione; pertanto, alla medesima prestazione si rendono applicabili differenti regole di tassazione in ragione del periodo di maturazione dei relativi montanti.

GLI ALTRI ASSEGNI PERIODICI

Rientrano tra i redditi assimilati al lavoro dipendente gli assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono né capitale né lavoro, nonché quelli indicati nelle lett. c) e d) del comma 1 dell'art. 10 del TUIR.

Va precisato che presupposto per la tassazione è che gli assegni abbiano carattere di periodicità, pertanto, sono escluse dalla previsione della legge le erogazioni che non abbiano tale carattere. Al riguardo, si pensi all'assegno divorzile corrisposto in un'unica soluzione (c.d. una tantum), che non è deducibile per chi lo eroga e di conseguenza non è imponibile per chi lo riceve in quanto non assume il carattere di periodicità.

In ragione del rinvio all'articolo 10 del TUIR, sono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente:

a) gli assegni periodici corrisposti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento od annullamento di matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria;

b) gli assegni periodici corrisposti al beneficiario in forza di testamento, in adempimento di oneri modali a carico del donatario e nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria, gli assegni alimentari corrisposti alle persone indicate nell'[art. 433 c.c. \(lettera d\)](#).

I COMPENSI PERCEPITI DAI SOGGETTI IMPEGNATI IN LAVORI SOCIALMENTE UTILI

Rientrano tra i redditi assimilati al lavoro dipendente i compensi percepiti da soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.

Nel caso di compensi percepiti da soggetti che hanno raggiunto il limite d'età previsto per la pensione di vecchiaia e che contemporaneamente possiedano un reddito complessivo inferiore ad euro 9.296,22 (al netto della deduzione per l'abitazione principale e relative pertinenze) e prevista una tassazione agevolata, che considera imponibile solo la parte di reddito eccedente il limite di euro 3.098,74 nel periodo d'imposta.

Su tale somma si applica una ritenuta a titolo d'imposta pari all'aliquota del primo scaglione di reddito e delle addizionali previste.