

Edizione di martedì 24 aprile 2018

DICHIARAZIONI

Modello Redditi SC 2018: il quadro DI
di **Federica Furlani**

IVA

Servizi resi per via elettronica: individuazione e territorialità
di **Alessandro Bonuzzi**

DIRITTO SOCIETARIO

La responsabilità nelle associazioni non riconosciute
di **Luigi Ferrajoli**

ADEMPIMENTI

Le nuove regole privacy – V° parte
di **Lucia Recchioni**

IMPOSTE SUL REDDITO

Classificazione e determinazione del reddito da lavoro dipendente
di **EVOLUTION**

DICHIARAZIONI

Modello Redditi SC 2018: il quadro DI

di **Federica Furlani**

Il **quadro DI** del modello **Redditi SC 2018** è riservato ai soggetti che hanno presentato nel 2017 una (o più) **dichiarazioni integrative** a favore ai sensi dell'[articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#) **oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa**: è il caso ad esempio di una dichiarazione integrativa del modello Unico 2015 relativa al 2014, presentata nel 2017.

Nella **dichiarazione** relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la **dichiarazione integrativa** deve infatti essere indicato il **credito** derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla **dichiarazione integrativa** stessa.

Si ricorda che l'[articolo 5 D.L. 193/2016](#) ha riformulato la disciplina delle **dichiarazioni integrative** prevedendo la possibilità per il contribuente di presentare una **dichiarazione integrativa a favore** entro il **termine di decadenza** previsto per l'**accertamento** della relativa annualità, con un'equiparazione dei termini per la presentazione della **dichiarazione integrativa** sia a **favore** che a **sfavore** (entro il **31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da correggere**).

Presupposto per poter presentare una dichiarazione integrativa è che la **dichiarazione originaria** sia stata **validamente presentata**, e si considera valida anche la dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione di sanzioni.

L'[articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#) disciplina poi le modalità di **utilizzo del credito** derivante dalla presentazione della dichiarazione integrativa a favore, prevedendo che:

- l'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalle dichiarazioni integrative a favore del contribuente può essere utilizzato in compensazione con modello F24 ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **se la dichiarazione integrativa è presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**;
- nel caso in cui la dichiarazione integrativa a favore venga presentata **oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo**, il credito può essere utilizzato in F24 **per eseguire il versamento solo di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa**.

In quest'ultimo caso, nella **dichiarazione** relativa al periodo di imposta in cui è **presentata** la dichiarazione integrativa è indicato il **credito** derivante dal minor debito o maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

Ipotizzando che la società Alfa abbia presentato **nel corso del 2017** una dichiarazione integrativa del modello Unico 2015, **relativa al 2014**, facendo emergere un **maggior credito Ires** pari a 2.000 euro, la stessa dovrà compilare il **quadro DI** del modello **Redditi 2018** per evidenziare tale maggior credito, che potrà essere utilizzato in compensazione a decorrere dal **1° gennaio 2018**.

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
DI1	1	2	3	4	5
		2003	2014	,00	2.000 ,00

L'importo indicato nella **colonna 5** del rigo DI1 concorrerà alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito, risultante dalla dichiarazione dei redditi 2018 e il risultato di tale liquidazione andrà riportato nella colonna 1 (se a debito) o 2 (se a credito) del relativo rigo della sezione I del **quadro RX**.

Nella colonna 4 del rigo DI1 va invece indicato il credito derivante dal minor debito o maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa presentata per **correggere errori contabili di competenza**, che non deve essere ricompreso anche in colonna 5, ma **va sommato all'ammontare della eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione** da indicare nell'apposito rigo/campo del quadro/sezione dove la relativa imposta è liquidata (**rigo RN19** nel caso di eccedenza Ires).

Tale credito può infatti essere utilizzato **dal giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa per compensare importi a debito**.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2018

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Servizi resi per via elettronica: individuazione e territorialità

di **Alessandro Bonuzzi**

In questi ultimi anni sono sempre di più le imprese o i professionisti che intraprendono un'attività strettamente collegata alla **rete internet**. In effetti, **lavorare on line** non richiede ingenti investimenti iniziali e questo è sicuramente un fattore fondamentale in un mercato sempre più competitivo e incerto, nonché in una società, come la nostra, in cui le risorse scarseggiano. Gestire un **portale web**, lavorare con le **mailing list**, sviluppare **app** o **software**, gestire apparecchiature informatiche, sono tutte attività che si potrebbero definire a “**costo zero**”, fatta salva la fatica del proprio lavoro.

Se da un lato la rete offre innumerevoli opportunità all'imprenditore/professionista, dall'altro complica, e non poco, la vita del suo consulente. Spesso, infatti, è difficoltoso già solo inquadrare l'attività *on line* in uno dei **codici attività Ateco**. La gestione del cliente poi si complica quando si passano ad analizzare i relativi profili fiscali e contributivi.

Tra gli aspetti più critici vi è senz'altro quello dell'Iva, soprattutto nei casi in cui con l'attività vengono forniti **servizi per via elettronica** (cd. **e-commerce diretto**). Rientrano in tale categoria, “*i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica, la cui natura rende la **prestazione essenzialmente automatizzata**, corredata di un **intervento umano minimo** e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*” ([circolare AdE 22/E/2016](#)). Sicché, ad esempio, costituisce un'attività resa tramite mezzi elettronici la **gestione** da parte di un'impresa di un **portale web** che consente all'utente che vi accede di acquistare, attraverso un **sistema automatizzato**, un servizio fornito da un terzo soggetto. In tale ipotesi il servizio digitale fornito dal portale consiste nel mettere in contatto la domanda (ossia l'utente) con il prestatore terzo.

Una delle particolarità Iva dei servizi forniti per via elettronica riguarda la determinazione del paese in cui è **dovuta** l'imposta: il criterio che guida la **territorialità** Iva è in ogni caso il luogo di stabilimento del **committente**.

In particolare, in deroga alla regola generale, l'imposta è dovuta nel paese del cliente anche quando egli sia un consumatore privato, ossia nei **rapporti B2C**. In tali casi, il servizio si considera effettuato in Italia “*quando il **committente** è **domiciliato** nel territorio dello Stato o ivi **residente** senza domicilio all'estero*” (ex [articolo 7-sexies, comma 1, lettera f\), D.P.R. 633/1972](#)).

Ecco spiegata allora la ragione per la quale è fondamentale capire quando i servizi sono resi tramite **mezzi elettronici** nonché il **luogo di stabilimento** del committente.

L'[articolo 24 del Regolamento n. 282/2011](#), per individuare il paese in cui è dovuta l'Iva nei rapporti B2C, detta i seguenti **criteri di localizzazione**:

- nel caso di committente **ente non soggetto passivo**, deve darsi priorità al luogo in cui sono svolte le funzioni della sua **amministrazione centrale**, salvo che sia provato che l'effettiva utilizzazione del servizio avvenga nel luogo di un'altra **sede di attività**;
- nel caso di committente **persona fisica**, è data priorità al luogo in cui tale persona ha la sua **residenza abituale**, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene presso il suo **indirizzo permanente**.

Tuttavia, spesso questi criteri sono praticamente impossibili da determinare o comunque non si possono determinare con certezza. Pertanto, proprio per **agevolare** gli operatori nella localizzazione del committente, sono state introdotte nell'[articolo 24-ter del Regolamento n. 282](#) una serie di **presunzioni legali**. Quella che può tornare maggiormente utile ha carattere residuale e presume che *"il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo identificato come tale dal prestatore, sulla base di **due elementi di prova**, non contraddittori tra loro, individuati tra"* i seguenti:

1. l'indirizzo di **fatturazione** del destinatario;
2. l'indirizzo di **protocollo Internet (IP)** del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione;
3. le **coordinate bancarie**, come l'ubicazione del conto bancario utilizzato per il pagamento o l'indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca;
4. il prefisso del paese (*Mobile Country Code – MCC*) dell'identità utente mobile internazionale (*International Mobile Subscriber Identity – IMSI*) integrato nella carta SIM (*Subscriber Identity Module*) utilizzata dal destinatario;
5. l'ubicazione della **linea terrestre fissa** del destinatario attraverso la quale il servizio è prestato a quest'ultimo;
6. **altre informazioni commerciali**

Infine, si ricordano due importanti **semplificazioni**.

La prima è l'iscrizione al **MOSS** che offre la possibilità, a tutti i soggetti che effettuano prestazioni nei confronti di committenti non soggetti passivi domiciliati in diversi paesi dell'Ue, di **identificarsi** in un **unico Stato membro** invece che in ciascuno dei paesi in cui opera, al fine di adempiere agli obblighi connessi all'assolvimento dell'Iva.

La seconda riguarda la **fatturazione**. È, infatti, previsto il completo **esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi** percepiti a fronte della prestazione di servizi resi per via elettronica a committenti non soggetti passivi di imposta.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DIRITTO SOCIETARIO

La responsabilità nelle associazioni non riconosciute

di **Luigi Ferrajoli**

In tema di associazioni non riconosciute, **la responsabilità personale e solidale delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione**, prevista dall'[articolo 38 cod. civ.](#) in aggiunta a quella del **fondo comune**, è **volta a contemperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale** riguardante il patrimonio dell'ente con le esigenze di tutela dei creditori e trascende, pertanto, la posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi ad una **concreta ingerenza** dell'attività dell'ente.

È questo il principio di diritto affermato dalla Corte di Cassazione nella [ordinanza n. 2169 del 29.01.2018](#), la quale ha specificato che **per i debiti d'imposta dell'associazione non riconosciuta**, i quali non sorgono su base negoziale, ma *ex lege* al verificarsi del relativo presupposto, è chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, **il soggetto che**, in forza del ruolo rivestito, **abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato**, fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura.

Conseguentemente, secondo la Suprema Corte, la responsabilità solidale del legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta per le obbligazioni tributarie accertate a carico dell'associazione, pur non richiedendo la concreta prova dell'attività negoziale compiuta dallo stesso, impone l'accertamento in fatto **dell'effettività dell'attività di "direzione"** nel complessivo periodo fiscale oggetto dell'accertamento.

L'affermazione della responsabilità del legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta, che abbia effettivamente diretto l'attività dell'ente, trova giuridico fondamento nell'[articolo 38 cod. civ.](#) secondo cui: *"Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul **fondo comune**. Delle obbligazioni stesse rispondono anche **personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione**"* ed è stata costantemente affermata dalla giurisprudenza di legittimità (fra le altre **Cassazione sentenza n. 55746 del 12.03.2007**, **Cassazione ordinanza n. 12473 del 17.06.2015** e **Cassazione sentenza n. 19486 del 10.09.2009**).

La responsabilità di chi ha agito per l'associazione è accessoria e concorre con quella dell'ente, con la conseguenza che può essere utilizzata dal terzo, in via solidale, solo se sussiste la responsabilità dell'associazione stessa.

Tale **responsabilità personale e solidale** si configura non come un debito proprio, ma come

una forma di **fideiussione ex lege** disposta a tutela dei terzi che possono ignorare la consistenza economica del fondo comune e fare affidamento sulla solvibilità di chi ha negoziato con loro.

Al riguardo la **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 12473 del 17.06.2015**, aveva già chiarito che *“... tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla **responsabilità primaria dell'associazione**, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di **garanzia ex lege**, assimilabili alla **fideiussione**”*.

In definitiva, occorre evidenziare che nelle **associazioni non riconosciute**, la responsabilità personale e solidale prevista dall'[articolo 38 cod. civ.](#) di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione, **non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto**; sul punto la **Corte di Cassazione** con la [sentenza n. 19486 del 10.09.2009](#) ha stabilito che: *“La **responsabilità personale e solidale** prevista dall'**articolo 38 cod. civ.** di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta **non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione**, bensì all'**attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi**. Tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un **debito proprio dell'associato**, ma ha **carattere accessorio**, anche se non sussidiario rispetto alla responsabilità dell'associazione stessa [...], ne consegue, altresì, che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la **concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione**, non essendo sufficiente la sola prova in ordine alla **carica rivestita all'interno dell'ente**”*.

Seminario di specializzazione

**COOPERATIVE DI PRODUZIONE E LAVORO:
CASI PRATICI PER LA CORRETTA GESTIONE**

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Le nuove regole privacy – V° parte

di **Lucia Recchioni**

Come già anticipato nei precedenti contributi, il **Regolamento europeo**, introducendo il nuovo **principio di “responsabilizzazione”** (o “*accountability*”), richiede la concreta adozione, da parte del titolare e dei responsabili, di **misure di sicurezza** appropriate per il rispetto del regolamento stesso.

I **titolari**, pertanto, devono svolgere una serie di specifiche **attività preventive (dimostrabili)**, tenendo conto del **rischio inerente al trattamento** (ovvero il **rischio di impatti negativi** sulle libertà e i diritti degli interessati).

Il **rischio inerente al trattamento** deve quindi essere preventivamente **valutato**, individuando le misure tecniche e organizzative idonee a **mitigare tali rischi**: più precisamente, l'[articolo 35 Regolamento UE 2016/679](#) impone una “**valutazione dell’impatto dei trattamenti**” (o “**Data Protection Impact Assessment**” – **DPIA**), la quale **non** è tuttavia **obbligatoria** in ogni caso.

Le Linee guida “**Data Protection Impact Assessment**” propongono pertanto alcuni criteri utili per l’individuazione delle attività soggette alla **DPIA**.

In generale “*fatti salvi i casi in cui un trattamento rientra nel campo di applicazione di un’eccezione, è necessario realizzare una valutazione d’impatto sulla protezione dei dati qualora un trattamento “possa presentare un rischio elevato”*”.

Sul punto giova tra l’altro precisare che l'[articolo 35 del Regolamento](#) fornisce alcuni **esempi** di casi nei quali un trattamento “**possa presentare rischi elevati**”:

*“a) una **valutazione sistematica e globale di aspetti personali** relativi a persone fisiche, basata su un **trattamento automatizzato**, compresa la profilazione, e sulla quale si fondano decisioni che hanno effetti giuridici o incidono in modo analogo significativamente su dette persone fisiche;*

*b) il **trattamento**, su larga scala, di **categorie particolari di dati personali** di cui all’articolo 9, paragrafo 1, o di dati relativi a condanne penali e a reati di cui all’articolo 10;*

*o c) la **sorveglianza sistematica su larga scala di una zona accessibile al pubblico**”.*

Nel caso in cui sia obbligatoria una **valutazione d’impatto sulla protezione dei dati**, quest’ultima, ai sensi dell’**articolo 36**, dovrà contenere almeno:

1. una **descrizione** sistematica dei **trattamenti** previsti e delle **finalità del trattamento**, compreso, ove applicabile, l'interesse legittimo perseguito dal titolare del trattamento;
2. una valutazione della **necessità** e **proporzionalità** dei **trattamenti** in relazione alle **finalità**;
3. una **valutazione dei rischi** per i diritti e le libertà degli interessati;
4. le **misure** previste per **affrontare i rischi**, includendo le **garanzie**, le **misure di sicurezza** e i **meccanismi** per garantire la protezione dei dati personali e dimostrare la conformità al regolamento, tenuto conto dei diritti e degli interessi legittimi degli interessati e delle altre persone in questione.

Solo se le **misure** adottate sono idonee a **mitigare il rischio** potrà avvenire il **trattamento dei dati**; alternativamente sarà necessario consultare l'**autorità di controllo** competente per ottenere indicazioni su **come gestire il rischio residuale**.

L'Autorità, pur **non** avendo il potere di "**autorizzare**" il trattamento, potrà indicare le **misure ulteriori** che il titolare può implementare.

Come può desumersi, pertanto, il nuovo **principio di responsabilizzazione** prevede un intervento dell'**Autorità** solo **ex-post**; non è invece prevista come in passato, la notifica preventiva dei trattamenti all'autorità di controllo.

I registri delle attività di trattamento

Un ulteriore adempimento imposto dalla nuova disciplina privacy è rappresentato dall'obbligo di **tenuta dei registri delle attività di trattamento**, di cui all'[articolo 30 Regolamento](#).

È in primo luogo necessario premettere che i **Registri dei trattamenti** non devono essere tenuti dagli **organismi con meno di 250 dipendenti, a meno che il trattamento da effettuare**:

- presenti un **rischio per i diritti e le libertà dell'interessato**,
- **non sia occasionale**, oppure
- includa il trattamento di **categorie particolari di dati** di cui all'[articolo 9](#) (dati personali che rivelano l'origine razziale o etnica, le opinioni politiche, le convinzioni religiose o filosofiche, o l'appartenenza sindacale, nonché i dati genetici, dati biometrici intesi a identificare in modo univoco una persona fisica, dati relativi alla salute o alla vita sessuale o all'orientamento sessuale della persona) o i **dati personali relativi a condanne penali e a reati** di cui all'[articolo 10](#).

Il primo registro (**registro delle attività di trattamento**) deve essere tenuto da ogni **titolare** o dal suo **rappresentante** e deve contenere tutte le seguenti **informazioni**:

1. il nome e i dati di contatto del **titolare del trattamento** e, ove applicabile, del **contitolare** del trattamento, del **rappresentante** del titolare del trattamento e del **responsabile** della protezione dei dati;

2. le **finalità del trattamento**;
3. una descrizione delle **categorie di interessati** e delle **categorie di dati personali**;
4. le **categorie di destinatari** a cui i dati personali sono stati o saranno comunicati, compresi i destinatari di paesi terzi od organizzazioni internazionali;
5. ove applicabile, i **trasferimenti di dati personali verso un paese terzo o un'organizzazione internazionale**, compresa l'identificazione del paese terzo o dell'organizzazione internazionale e, per i trasferimenti di cui al secondo comma dell'[articolo 49](#), la documentazione delle garanzie adeguate;
6. ove possibile, i **termini ultimi previsti** per la **cancellazione** delle diverse categorie di dati;
7. ove possibile, una **descrizione generale delle misure di sicurezza tecniche e organizzative** di cui all'[articolo 32](#), paragrafo 1.

Come detto, la compilazione dell'appena richiamato registro è demandata al titolare del trattamento; il Regolamento prevede poi un **ulteriore registro** la cui **compilazione** è richiesta al **responsabile del trattamento**, il quale, appunto, deve tenere un **registro di tutte le categorie di attività relative al trattamento svolte per conto di un titolare del trattamento**, contenente:

1. il **nome e i dati di contatto del responsabile** o dei responsabili del trattamento, di ogni **titolare** del trattamento per conto del quale agisce il responsabile del trattamento, del **rappresentante del titolare** del trattamento o del responsabile del trattamento e, ove applicabile, del **responsabile della protezione dei dati**;
2. le **categorie dei trattamenti effettuati** per conto di ogni titolare del trattamento;
3. ove applicabile, i **trasferimenti di dati personali verso un paese terzo o un'organizzazione internazionale**, compresa l'identificazione del paese terzo o dell'organizzazione internazionale e, per i trasferimenti di cui al secondo comma dell'articolo 49, la documentazione delle garanzie adeguate;
4. ove possibile, una descrizione generale delle **misure di sicurezza tecniche e organizzative** di cui all'[articolo 32 Regolamento](#).

Entrambi i registri devono essere **tenuti in forma scritta**, anche in formato elettronico, e devono essere **esibiti su richiesta al Garante**.

Il Garante, nelle sue recenti linee guida ha inoltre precisato che il **registro dei trattamenti** non costituisce un mero adempimento formale, ma **“parte integrante di un sistema di corretta gestione dei dati personali. Per tale motivo, si invitano tutti i titolari di trattamento e i responsabili, a prescindere dalle dimensioni dell'organizzazione, a compiere i passi necessari per dotarsi di tale registro e, in ogni caso, a compiere un'accurata ricognizione dei trattamenti svolti e delle rispettive caratteristiche – ove già non condotta”**.

Le misure di sicurezza

Il **D.Lgs. 196/2003** prevedeva **“misure minime”** e **“misure idonee”** al fine di garantire la **sicurezza** dei dati personali.

Il nuovo **Regolamento privacy** abbandona questa previsione, soprattutto in considerazione della circostanza che la rapida evoluzione delle tecnologie **non** consente di individuare **preventivamente** le misure necessarie per garantire la **protezione dei dati**.

Ecco il motivo per il quale, in ossequio al più generale **principio di responsabilizzazione**, non sono state previste **misure minime di sicurezza**, preferendo invece attribuire ai **titolari** e ai **responsabili** del trattamento l'onere di individuare le **misure di sicurezza più idonee**.

L'[articolo 32](#), pertanto, propone un semplice **elenco di misure di sicurezza adottabili**, lasciando tuttavia spazio anche a **soluzioni alternative** più adeguate in considerazione del **rischio nel trattamento dei dati**.

Tra gli esempi proposti di “**misure tecniche e organizzative adeguate**” assume particolare rilevanza la c.d. “**pseudonimizzazione**”, ovvero il “**trattamento dei dati personali in modo tale che i dati personali non possano più essere attribuiti a un interessato specifico senza l'utilizzo di informazioni aggiuntive, a condizione che tali informazioni aggiuntive siano conservate separatamente e soggette a misure tecniche e organizzative intese a garantire che tali dati personali non siano attribuiti a una persona fisica identificata o identificabile**”.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



IMPOSTE SUL REDDITO

Classificazione e determinazione del reddito da lavoro dipendente di EVOLUTION



La disciplina del reddito di lavoro dipendente è contenuta negli articoli 49, 50, 51 e 52, Tuir.

In particolare sono definiti redditi da lavoro dipendente quei redditi 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 sul lavoro.

Al fine di approfondire i diversi aspetti in materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Imposte dirette”, un’apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza la disciplina che permette di identificare il reddito di lavoro dipendente.

Dal Tuir è possibile individuare un inquadramento normativo in merito al reddito di lavoro dipendente a partire dall'[art. 49 e ss. del Tuir](#). In particolare:

- l'[articolo 49](#) fornisce la **definizione di reddito di lavoro dipendente** e dei **redditi ad esso equiparati**;
- l'[articolo 50](#) elenca le **fattispecie di redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente;
- l'[articolo 51](#) disciplina le **modalità di determinazione del reddito** di lavoro dipendente;
- l'[articolo 52](#) regola, invece, le **modalità di determinazione dei redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente.

Sulla base della definizione data dal primo comma dell'[articolo 49 del Tuir](#), rientra nella categoria dei redditi di lavoro dipendente **tutto ciò che è conseguito sulla base del rapporto**, anche se non direttamente collegato al sinallagma lavoro-retribuzione, cioè **indipendentemente dalla effettiva prestazione** di lavoro.

Per capire se il rapporto di lavoro possa essere inquadrato nell’ambito del lavoro dipendente, la qualifica quindi è un presupposto influente; ciò che rileva, invece, è la sussistenza del c.d.

“**vincolo di subordinazione**”, a prescindere dal *nomen juris* dato dalle parti al contratto. L'esistenza del vincolo, che consiste per il lavoratore in uno stato di **assoggettamento gerarchico** e per il datore di lavoro, nel **potere direttivo**, con il conseguenziale inserimento del lavoratore nell'organizzazione aziendale, va concretamente apprezzata con riguardo alla specificità dell'incarico conferito al lavoratore e al modo della sua attuazione, fermo restando che caratteri dell'attività lavorativa come la continuità, la rispondenza dei suoi contenuti ai fini propri dell'impresa, le modalità di erogazione della retribuzione e la stessa durata dell'attività non assumono valore decisivo, essendo compatibili sia con il rapporto di lavoro subordinato che con quello di lavoro autonomo (o parasubordinato). Diversamente, i **caratteri decisivi** sono che il lavoratore dipendente fornisce la propria prestazione di lavoro nel **luogo** deciso dal datore di lavoro, negli **orari** da questi indicati, **usando** di norma **strumenti o componenti di capitale** forniti dallo stesso datore di lavoro e **seguito le direttive** tecniche di questo.

L'[art. 49 co. 2 del Tuir](#) indica che costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:

- le **pensioni** di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
- le **somme di cui all'[articolo 429](#)**, ultimo comma, del codice di procedura civile.

Vi è poi la categoria dei **redditi assimilati** a quello di lavoro dipendente ([art. 50 Tuir](#)), la quale è soggetta a suddivisione in gruppi:

- Gruppo 1 ? manca in radice un collegamento con una prestazione lavorativa;
- Gruppo 2 ? pur sussistendo un nesso con una prestazione lavorativa, manca un rapporto di servizio che possa configurare un vero e proprio rapporto di lavoro dipendente;
- Gruppo 3 ? esiste una prestazione lavorativa, ma questa non è legata alla retribuzione, in quanto il relativo compenso discende da elementi diversi dalla effettiva prestazione lavorativa.

Tale elencazione prevista dal comma 1 della norma è **tassativa** e non permette interpretazioni estensive o analogiche.

Il **principio generale di determinazione del reddito di lavoro dipendente**, indicato all'[art. 51 co. 1](#), definisce il criterio secondo cui il reddito di lavoro dipendente viene definito una fattispecie reddituale omnicomprensiva. Infatti, **tutto ciò che il lavoratore percepisce nel periodo di imposta** (ci si riferisce sia a somme in denaro, ma anche a beni e servizi in natura, da valorizzarsi secondo determinati criteri), a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazione liberale, in relazione al rapporto di lavoro, è **imponibile ai fini fiscali** (e contributivi). In altri termini, il reddito di lavoro dipendente si determina in linea generale comprendendo tutti gli elementi (purché di natura reddituale) in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se non direttamente provenienti dal datore di lavoro.

Il reddito di lavoro dipendente viene assoggettato a tassazione nel momento e nel periodo di imposta in cui viene percepito: si applica, quindi, il **principio di cassa**. Diversamente, l'imponibile contributivo soggiace al principio di competenza.

Vi sono però due deroghe a tale regola generale:

1. **principio di cassa allargato**, secondo cui si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme ed i valori in genere corrisposti dai datori di lavoro entro il 12 del mese di gennaio del periodo di imposta successivo a quello cui si riferiscono;
2. asseverare a contribuzione comunque nel mese di corresponsione le **gratifiche annuali e periodiche** (13° e 14° mensilità), i premi di produzione, nonché i conguagli retributivi spettanti per effetto di norme di legge o di contratto aventi effetto retroattivo.

Occorre considerare che rientrano nella categoria dei redditi di lavoro dipendente anche i **fringe benefits** di cui, ai sensi dell'[art. 51 co. 3 c.c.](#) viene stabilito come criterio generale per la determinazione dei valori in natura che confluiscono nel reddito di lavoro dipendente (cosiddetti fringe benefit) quello del valore normale ex articolo 9, Tuir. Nello specifico:

- per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4, articolo 9 per azioni, obbligazioni ed altri titoli negoziati e non negoziati, si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi;
- per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali ed ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. È comunque previsto che non concorre alla formazione del reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo di imposta, a € 258,23.

Per quanto riguarda il regime fiscale dei **redditi prodotti all'estero** (co. 8-bis), in deroga alle normali regole sulla determinazione del reddito di lavoro dipendente (suddetti commi da 1 a 8), qualora si sia in presenza di un'**attività di lavoro prestata all'estero**, in via continuativa e **come oggetto esclusivo del rapporto**, per un **periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi**, il reddito venga determinato sulla base di retribuzioni convenzionali, definite annualmente con decreto del Ministero del lavoro, senza quindi tener conto dei compensi effettivamente erogati.

A tale disposizione di legge sono soggetti quei lavoratori che, pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, **continuano ad essere qualificati come residenti fiscali in Italia**.

Tale regime trova quindi la sua applicazione in caso di assegnazioni all'estero durature (in linea di principio oltre i sei mesi) da parte di aziende italiane oppure in caso di assunzione del dipendente, fiscalmente residente in Italia, direttamente all'estero (si pensi, per esempio al dipendente che parte dall'Italia nella seconda metà del periodo di imposta, o di quello che lascia la famiglia in Italia).

Per quanto riguarda il requisito minimo dei 183 giorni di lavoro nello Stato estero, la [C.M. 207/E/2000](#), paragrafo 1.5.7 ha precisato che:

- il periodo da considerare **non** necessariamente deve risultare **continuativo**: è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di 12 mesi;
- il legislatore con l'espressione "nell'arco di 12 mesi" **non** ha inteso far riferimento al **periodo di imposta**, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nel contratto di lavoro che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari.

Per evitare la doppia imposizione, l'[articolo 165 del Tuir](#) prevede che per il recupero delle imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti sia possibile applicare l'istituto del **credito d'imposta**.

Ai sensi del co. 10 del suddetto articolo, per il calcolo del credito di imposta fruibile in Italia è necessario rapportare il reddito di lavoro dipendente italiano (determinato sulla base della retribuzione convenzionale) a quello "estero". L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione AdE 48/E/2013](#) e con la [circolare AdE 9/E/2015](#), ha chiarito che il reddito estero deve essere rideterminato con le regole italiane. La riduzione dell'imposta detraibile ai sensi dell'articolo 165, comma 10, nei limiti della quota imponibile del reddito estero, *"si rende applicabile anche nel caso di redditi derivanti da attività di lavoro subordinato prestata all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro di cui all'articolo 51, comma 8-bis, Tuir, determinati in base alle retribuzioni convenzionali"*.

Il "**credito d'imposta pieno**" di cui avrebbe fruito il reddito in caso di tassazione analitica deve essere ridotto nella misura in cui effettivamente il reddito è assoggettato ad imposizione in capo al dipendente residente.

Tale retribuzione è stabilita annualmente in misura **non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali** per determinati settori. Il decreto interministeriale (approvato dal Ministero del lavoro di concerto con il Ministero dell'economia) per la determinazione delle retribuzioni convenzionali deve essere emanato entro il 31 gennaio di ogni anno. Per individuare la retribuzione convenzionale applicabile, una volta individuato il settore, dovrà farsi riferimento alla qualifica del dipendente (dirigente, quadro, impiegato ecc.), alla fascia o al livello, a seconda del settore.



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

[richiedi la prova gratuita per 15 giorni >](#)

Conferenza per volare, G. Valcarenghi / Freepik