

G. FALSITTA-A. FANTOZZI-G. MARONGIU-F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie.*
Tomo II - Accertamento e sanzioni a cura di F. Moschetti.

BREVIARIA IURIS

fondati da

GIORGIO CIAN e ALBERTO TRABUCCHI

[e continuati da GIORGIO CIAN]

- 1 - G. CIAN - A. TRABUCCHI - *Commentario breve al codice civile*⁹
 - *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 2 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*⁵
- 3 - F. CARPI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*⁶
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*⁷
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 4 - A. CRESPI - G. FORTI - G. ZUCCALÀ - *Commentario breve al codice penale*³
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*¹¹ (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 11^a edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 - P. MARCHETTI - L.C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*⁴
- 6 - G. CONSO - V. GREVI - *Commentario breve al codice di procedura penale*
 - *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*⁶
- 7 - S. BARTOLE - R. BIN - *Commentario breve alla Costituzione*
- 8 - L. SALAMONE - P. SPADA - *Commentario breve al diritto delle cambiali, degli assegni e di altri strumenti di credito e mezzi di pagamento*⁴
- 9 - G. CONSO - V. GREVI - *Prolegomeni a un commentario breve al nuovo codice di procedura penale* (opera esaurita)
- 10 - A. ROMANO - R. VILLATA - *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*³
- 11 - G. ALPA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari* (3 tomi) - Tomo I⁴ - Tomo II⁴ - Tomo III⁴
- 12 - M. GRANDI - G. PERA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*⁴
- 13 - F. POCAR - *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*
- 14 - F.C. PALAZZO - C.E. PALIERO - *Commentario breve alle leggi penali complementari*²
- 15 - C. CONSOLO - C. GLENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*²
- 16 - R. CAVALLO PERIN - A. ROMANO - *Commentario breve al testo unico sulle autonomie locali*
- 17 - L. COSTATO - F. PELLIZZER - *Commentario breve al codice dell'ambiente*
- 18 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve al diritto delle società*
- 19 - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto della famiglia*
- 20 - A. CARULLO - G. IUDICA - *Commentario breve alla legislazione sugli appalti pubblici e privati*
- 21 - G. VOLPE PUTZOLU - *Commentario breve al diritto delle assicurazioni*
- 22 - G. DE CRISTOFARO - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto dei consumatori*
- 23 - G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI - *Commentario breve alle leggi tributarie*
 - *Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo II: Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti
 - *Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi
 - *Tomo IV: Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo V: Tributi locali*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- 24 - M.V. BENEDETTI - C. CONSOLO - L.G. RADICATI DI BROZOLO - *Commentario breve al diritto dell'arbitrato nazionale ed internazionale*
- 25 - G. CIAN - *Codice civile e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*
- 26 - R. FERRARA - G.F. FERRARI - *Commentario breve alle leggi in materia di urbanistica ed edilizia*

GASPARE FALSITTA
Emerito dell'Università di Pavia

AUGUSTO FANTOZZI
Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»

GIOVANNI MARONGIU
Ordinario dell'Università di Genova

FRANCESCO MOSCHETTI
Ordinario dell'Università di Padova

COMMENTARIO BREVE

ALLE

LEGGI TRIBUTARIE

Tomo II

Accertamento e sanzioni

a cura di

FRANCESCO MOSCHETTI

ERNESTO MARCO BAGAROTTO
ROBERTO BAGGIO
FRANCO BATTISTONI FERRARA
MAURO BEGHIN
BRUNELLA BELLÈ
ADRIANO BENZAZZI
GIULIA BOLETTI
MARIA FRANCESCA BONTÀ
MARIA CRISTINA BRUNO
IVO CARACCIOLI
VINCENZO CARDONE
ANDREA CARINCI
BERNARDO CARTONI
CARLO CIMINIELLO
GIUSEPPE CIMINIELLO
FRANCESCO COLAIANNI

GIUSEPPE CORASANITI
ROBERTO CORDEIRO GUERRA
VITO D'AMBRA
FRANCESCO DE DOMENICO
ADRIANO DI PIETRO
MARIO GARAVOGLIA
ANDREA GIOVANARDI
LORENZO IMPERATO
GIUSEPPE INGRAO
MAURIZIO INTERDONATO
AGOSTINO ENNIO LA SCALA
GIUSEPPE MARINI
GIUSEPPE MARINO
MELO MARTELLA
ENRICO MASTROGIACOMO
GIOVANNI MOSCHETTI
DIANA MURARO

VALERIA NUCERA
ROBERTO PISANO
ANDREA POGDIGHE
MARCELLO POGGIOLI
LUIGI QUERCIA
ROBERTA RINALDI
GIANLUCA RUGGIERO
CIRO SANTORIELLO
ROBERTO SCHIAVOLIN
LORIS TOSI
MAURO TRIVELLIN
GIUSEPPE VANZ
FRANCESCO VERRI
MARCO VERSIGLIONI
ANTONIO VIOTTO
NICOLÒ ZANOTTI



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2011

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl

ISBN 978-88-13-29885-2

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana, n. 108, 20122 Milano, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Centrofotocomposizione Dorigo - Padova
Stampato da L.E.G.O. S.p.A., Lavis (TN)

AUTORI DELL'OPERA

DIRETTORE

Francesco Moschetti

COLLABORATORI

I - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Accertamento delle imposte sui redditi

(D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)

Artt. 1-6: R. Baggio	Art. 41 <i>bis</i> : G. Ingraio
Art. 12 <i>bis</i> : R. Baggio	Art. 41 <i>ter</i> : M. Interdonato
Artt. 13-16: A. Benazzi	Art. 42: A. Di Pietro
Artt. 18-18 <i>ter</i> : D. Muraro	Art. 43: R. Schiavolin
Artt. 19-22: A. Benazzi	Artt. 44-45: A. Giovanardi
Artt. 23-30: G. Corasaniti	Artt. 58-60: R. Cordeiro Guerra
Art. 31: R. Schiavolin	Art. 60 <i>bis</i> : M. Poggioli
Art. 31 <i>bis</i> : G. Marino	Art. 61: A.E. La Scala
Art. 32: G. Vanz	Artt. 62-63: G. Marini
Art. 33: A. Viotto	Art. 64: A. Carinci
Art. 36: A. Viotto	Art. 65: G. Marini
Artt. 36 <i>bis</i> -36 <i>ter</i> : R. Rinaldi	Art. 66: A.E. La Scala
Art. 37: A. Di Pietro	Art. 67: M. Interdonato
Art. 37 <i>bis</i> : M. Beghin	Artt. 68-69: M. Trivellin
Art. 38: L. Tosi	Art. 70: R. Schiavolin
Art. 39: A. Di Pietro	Art. 71: R. Baggio
Art. 40: F. De Domenico	Artt. 72-74: G. Corasaniti
Art. 40 <i>bis</i> : M. Beghin	Art. 75: G. Marino
Art. 41: M. Martella	

II - NORMATIVA COMPLEMENTARE

Dichiarazione

(D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322)

R. Baggio

Interpello

(Art. 21, L. 30 dicembre 1991, n. 413)

E.M. Bagarotto

Accertamento con adesione
(D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218)

M. Versiglioni

Studi di settore
**(Artt. 62 bis e 62 sexies, D.l. 30 agosto 1993, n. 331;
Artt. 10, 10 bis e 10 ter, L. 8 maggio 1998, n. 146)**

M. Beghin

Autotutela
**(Art. 2 quater, D.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. con modif.
dalla L. 30 novembre 1994, n. 656; D.m. 11 febbraio 1997, n. 37)**

R. Schiavolin

Sanzioni penali
(D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)

Premessa e coordinamento della sezione: I. Caraccioli

Art. 1: G. Moschetti

Art. 2: L. Imperato

Art. 3: V. Cardone

Art. 4: R. Pisano

Art. 5: B. Cartoni

Art. 6: L. Imperato

Art. 7: M. Garavoglia

Artt. 8-9: L. Imperato

Art. 10: C. Santoriello

Art. 10 bis-10 quater: F. Colaianni

Art. 11: F. Verri

Art. 12: M.C. Bruno

Art. 13: C. Ciminiello

Art. 14: G. Ciminiello

Art. 15: G. Ruggiero

Art. 16: V. D'Ambra

Art. 17: C. Santoriello

Art. 18: L. Quercia

Art. 19: G. Moschetti

Artt. 20-25: E. Mastrogiacomo

Sanzioni amministrative

Premessa e coordinamento della sezione: F. Batistoni Ferrara

(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)

Artt. 1-4: A. Poddighe

Artt. 5-7: V. Nucera

Artt. 8-9: N. Zanotti

Artt. 10-11: M.F. Bontà

Artt. 12-13: A. Poddighe

Art. 14: N. Zanotti

Art. 15: M.F. Bontà

Artt. 16-17: N. Zanotti

(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)

Artt. 1-5: F. Batistoni Ferrara
Art. 6: M.F. Bontà
Art. 7: F. Batistoni Ferrara
Art. 8: A. Poddighe
Artt. 9-10: V. Nucera
Art. 11: F. Batistoni Ferrara
Art. 12: M.F. Bontà

Art. 13: A. Poddighe
Artt. 14-19: B. Bellè
Art. 20: V. Nucera
Art. 21: A. Poddighe
Artt. 22-24: G. Boletto
Artt. 25-26: M.F. Bontà
Artt. 27-30: N. Zanotti

(Art. 7, d.l. 30 settembre 2003, n. 269)

F. Batistoni Ferrara

COORDINATORI SCIENTIFICI

Mauro Beghin Roberto Schiavolin Loris Tosi

SEGRETARIO DELLA REDAZIONE

Diana Muraro

sibilità di presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38, 1° co. del d.p.r. n. 602/73, in alternativa alla presentazione della predetta dichiarazione integrativa così come stabilito dalla Cassa-

zione a Sezioni Unite (C s.u. 02/17394; C s.u. 02/15063; in dottrina cfr. *Dir. trib. Manzoni - Vanz*, 242-247).

24 Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. *1. I soggetti indicati nel comma 1, dell'articolo 23, che corrispondono redditi di cui all'articolo 47, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'articolo 48-bis del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23 e, in particolare, i commi 2, 3 e 4. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 16, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico, la ritenuta è operata a titolo di acconto nella misura del 20 per cento.*

1-bis. Sulla parte imponibile dei compensi di cui all'articolo 48-bis, comma 1, lettera d-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è operata una ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali vigenti.

1-ter. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.

1-quater. Sulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari di cui all'articolo 50, comma 1, lettera h-bis) del TUIR è operata una ritenuta con l'aliquota stabilita dagli articoli 11 e 14 del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252.

2. [abrogato].

SOMMARIO: I. Profili generali. Le fattispecie assimilate. - II. Compensi dei lavoratori soci delle cooperative. - III. Compensi percepiti da terzi. - IV. Borse di studio. - V. Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. - VI. Remunerazione ai sacerdoti. - VII. Compensi per l'attività intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale. - VIII. Indennità ed altri compensi per l'esercizio di pubbliche funzioni. - IX. Indennità per cariche elettive. - X. Rendite vitalizie e rendite a tempo determinato costituite a titolo oneroso. - XI. Prestazioni pensionistiche complementari. - XII. Gli assegni periodici. - XIII. I compensi per lavori socialmente utili.

1. Profili generali. Le fattispecie assimilate. ■

Con l'art. 50 t.u.i.r. il legislatore tributario ha assimilato ai redditi di lavoro dipendente fattispecie giuridiche fra loro molto eterogenee. Tale soluzione è frutto di una evoluzione storico-giuridica coerente con la scelta legislativa fatta con l'introduzione del t.u.i.r. in cui si è rinunciato a dare una definizione di reddito imponibile ricorrendo alla elencazione casistica delle varie categorie di reddito. Tale impostazione risiede nell'esigenza di certezza la quale impedisce la na-

scita di contrasti interpretativi con riguardo a situazioni di incerta qualificazione. In proposito mette conto segnalare che avendo l'art. 50 del t.u.i.r. carattere tassativo non si presta ad interpretazioni analogiche (in dottrina cfr. URICCHIO, *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza* 06, *passim*; FRANSONI, *R. d. trib.* 97, II, 130). Nella vigenza del d.p.r. n. 645/58 erano assimilati ai redditi di lavoro subordinato solamente le pensioni e le indennità di anzianità e di previdenza. Successivamente, il d.p.r. n. 597/73 introdusse

una serie di fattispecie eterogenee «assimilate ai redditi di lavoro dipendente» elencate nell'art. 47. La norma introdotta conteneva in sé una casistica di redditi che presentavano elementi di contiguità con le fonti produttive dei redditi di lavoro dipendente, che pur nella prassi erano assimilati a quelli di lavoro dipendente ma che fin all'introduzione di tale norma non erano esplicitamente menzionati, generando, in qualche occasione, difficoltà di classificazione. Con l'entrata in vigore dell'art. 47 t.u.i.r., le fattispecie assimilate aumentarono di numero con l'inserimento anche delle remunerazioni dei sacerdoti e del trattamento speciale di disoccupazione di cui alla l. n. 1115/68. Il testo dell'attuale art. 50 (vecchia numerazione art. 47) è stato modificato in gran parte dal d.lgs. n. 314/97, che, pur conservando la struttura precedente, ha inserito fattispecie assimilate prima non ricomprese (es. sono stati assimilati ai redditi di lavoro dipendente i redditi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa, i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, le prestazioni pensionistiche di cui al d.lgs. n. 124/93, nonché i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili). La l. n. 350/03 ha modificato l'art. 50, lett. f), prevedendo l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente delle indennità, dei gettoni di presenza e degli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per pubbliche funzioni, sempre che le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o una professione e che producono redditi di lavoro autonomo e non siano state effettuate nell'esercizio dell'impresa commerciale. ■ I compensi assimilati ai redditi di lavoro dipendente sono solitamente distinti a fini meramente espositivi, in tre gruppi, a seconda che siano erogati in assenza di una corrispettiva prestazione lavorativa, in assenza della costituzione di un rapporto di lavoro dipendente, ovvero in assenza di retribuzione (sul vincolo di subordinazione cfr. SACCHETTO, *Rass. trib.* 89, I, 377; CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi* 01, 27 ss.). È opportuno ancora segnalare che l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente opera solo nella misura in cui i redditi non siano riconducibili ad altre categorie reddituali tipiche. È il caso dei soci lavoratori di cooperative di produzione e lavoro nel caso in cui il rapporto che lega il socio alla cooperativa sia configurato come reddito di lavoro dipendente o come reddito di lavoro autonomo. ■ I sostituti di imposta così come identificati dall'art. 23 devono operare, all'atto del pagamento dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, una ritenuta a titolo

di acconto sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'art. 52 del t.u.i.r. Per quanto compatibili, troveranno applicazione tutte le disposizioni dell'art. 23.

II. Compensi dei lavoratori soci delle cooperative. ■ L'assimilazione dei compensi percepiti dai soci di cooperative è operata secondo un meccanismo convenzionale fissato dall'art. 50 t.u.i.r. La disciplina sulla tassazione dell'indennità di trasferta stabilita dall'art. 51 t.u.i.r. non è, pertanto, applicabile al socio di società cooperativa che non svolga lavoro subordinato in favore della stessa società (così C 94/2630; C 94/1885). Pertanto, le relative ritenute dovranno essere applicate anche in relazione a tale indennità nei limiti previsti dall'art. 50, 1° co., lett. a), t.u.i.r., il quale assimila ai redditi di lavoro dipendente i compensi, in denaro e in natura, percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca. ■ Come noto, per l'assimilazione è necessario che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione e che nello statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati (cfr. circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326). Il superamento dei limiti previsti dal citato art. 50 t.u.i.r. ha rilevanza ai fini fiscali sia per la società cooperativa, la quale non può portare in deduzione le somme eccedenti tali limiti, sia per il socio, per il quale i compensi ulteriori assumono la natura di utili societari, con la conseguente loro configurabilità come reddito di capitale sul quale andrà applicata una ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 12,5 per cento. (cfr. ris. Ag. Entr. 2 luglio 2002, n. 212; circ. Ag. Entr. 18 giugno 2002, n. 53; in dottrina cfr. SALVINI, *Rass. trib.* 03, 839; ID., *Rass. trib.* 02, 1909). ■ Nel calcolo delle somme considerate assimilate a quelle di lavoro dipendente vanno considerate tutte le erogazioni aventi natura retributiva, sia periodiche che occasionali, in qualunque modo corrisposte, compresi i **ristorni**, i quali sebbene condividano il carattere dell'aleatorietà con i dividendi, si distinguono perché non costituiscono una remunerazione del capitale conferito ma solo una sorta di corrispettivo della prestazione mutualistica (cfr. URICCHIO, *op. cit.*, 271-272; BEGHIN, *R. d. trib.* 08, II, 292; PEPE, *La fiscalità delle cooperative. Riparto dei carichi pubblici e scopo mutualistico*, 2009, *passim*; CIAN, *R. d. trib.* 09, I, 421). L'eccedenza rispetto ai compensi maggiorati del 20 per cento riveste natura di reddito di capitale non

deducibile dal reddito complessivo per la cooperativa erogante. ■ I ristorni costituiscono una modalità tipica di distribuzione dell'eccedenza dei ricavi rispetto ai costi derivanti dalla gestione mutualistica. Caratteristica peculiare del ristorno è che lo stesso viene commisurato all'apporto dato dal socio all'attività mutualistica e quindi ai rapporti instaurati dal socio con la cooperativa di appartenenza (ris. Ag. Entr. 5 giugno 2002, n. 172). ■ È importante segnalare che tale disciplina fiscale dell'assimilazione non potrà trovare applicazione per i rapporti instaurati in base alla l. n. 142/01 la quale, nel disciplinare la posizione del socio lavoratore all'interno delle cooperative, individua nuove forme di rapporti fra socio e cooperativa ed in particolare stabilisce che il socio lavoratore pone in essere, successivamente all'instaurazione del rapporto associativo «un ulteriore e distinto rapporto di lavoro, in forma subordinata o autonoma o in qualsiasi forma (...)» (art. 1, 3° co., della l. n. 142/01). È evidente che in tal modo i redditi erogati dalla cooperativa saranno di lavoro dipendente o autonomo in capo al percipiente in relazione al tipo di rapporto di lavoro instaurato. Oltre al trattamento economico rapportato alla quantità e alla qualità del lavoro prestato, il socio lavoratore può aver diritto ad ulteriori compensi a titolo di maggiorazione retributiva ovvero a titolo di ristorno in misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi. ■ Le somme a titolo di ristorno possono essere erogate mediante: *i*) integrazione delle retribuzioni; *ii*) aumento gratuito del capitale sociale; *iii*) distribuzione gratuita di azioni di partecipazione cooperativa. Dalle disposizioni esaminate discende che, per quanto riguarda il socio, il tipo di rapporto di lavoro prescelto determina, per espressa previsione normativa (art. 1, 3° co., della l. n. 142), il regime fiscale dei trattamenti economici corrisposti per l'attività lavorativa. Pertanto, se il socio instaura un rapporto di lavoro subordinato, il relativo trattamento economico complessivo nonché la maggiorazione e le integrazioni retributive, nei limiti di cui all'art. 3, 2° co., della stessa l. n. 142, costituiscono reddito di lavoro dipendente a tutti gli effetti. Se il socio instaura un rapporto di lavoro autonomo con la società cooperativa, il trattamento economico complessivo, nonché le ulteriori maggiorazioni e integrazioni retributive, sono inquadrati tra i redditi di lavoro autonomo. ■ I ristorni utilizzati per incrementare il capitale sociale della cooperativa non concorrono a formare il reddito imponibile del socio e sono, altresì, deducibili per la società cooperativa che li eroga (cfr. ris. Ag. Entr. 5 giugno 2002, n. 172). ■ L'esclusione da tassazione per i soci può assu-

mere natura temporanea o permanente. Infatti, al momento della successiva restituzione del capitale sociale costituito mediante la destinazione delle somme a titolo di ristorno ai soci, le stesse somme: *i*) non devono essere assoggettate a tassazione, se consistono nella restituzione di una parte del corrispettivo del bene ceduto o del servizio reso ai soci persone fisiche; *ii*) devono essere assoggettate a tassazione, alla stregua di un utile, fino a concorrenza dell'ammontare imputato ad aumento delle quote o azioni, se consistono in una restituzione a fronte di un maggior compenso per i conferimenti effettuati (cfr. ris. Ag. Entr. 5 giugno 2002, n. 172).

III. Compensi percepiti da terzi. ■ In base al disposto della lett. *b*) dell'art. 50 t.u.i.r., sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente le **indennità e i compensi percepiti a carico di terzi** dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro, nonché di quelli che, per legge, devono essere versati allo Stato. In merito alle indennità e compensi percepiti a carico di terzi, si deve trattare di somme e valori che il prestatore di lavoro percepisce da soggetti diversi dal proprio datore di lavoro. Ad esempio, per i dipendenti statali si tratterà di somme e valori corrisposti da una amministrazione pubblica diversa da quella cui appartiene il dipendente pubblico. Per l'assimilazione *de qua* è necessario non solo l'esistenza di un rapporto di lavoro dipendente ma anche, che fra lavoratore incaricato e terzo non vi sia un altro rapporto di lavoro dipendente; se così fosse saremmo in presenza di più redditi di lavoro dipendente (cfr. ris. min. 17 aprile 1996, n. 56; ris. min. 17 settembre 1996, 220). ■ Il rapporto fra l'attività prestata a favore del terzo e quella principale non deve costituire una mera occasione ma l'incarico deve essere conferito con specifico riferimento alle mansioni o alle attribuzioni di servizio (cfr. FRANSONI, *op. cit.*, 142). La giurisprudenza ha ritenuto che non sia sufficiente per ricondurre il reddito fra quelli assimilati che l'incarico sia conferito dal terzo per le particolari competenze o esperienze tecnico-professionali acquisite dal lavoratore occorrendo una connessione tecnico-giuridica tra rapporto di lavoro principale e specifica attività prestata in favore del terzo (cfr. Comm. trib. centr., s.u., 12 aprile 1996, n. 1641, in *R. d. trib.* 97, II, 130). Per questo è stata esclusa l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, 1° co., lett. *b*) per i **compensi arbitrari** percepiti dai magistrati, essendo la partecipazione ai collegi arbitrari un'attività puramente eventuale che non costituisce «svolgimento in senso proprio delle

funzioni istituzionali» (C 93/3450); diversamente, sono stati considerati assimilati i compensi percepiti da **dirigenti statali** per incarichi svolti in seno a commissioni esaminatrici, consigli di amministrazione, collegi di organi di controllo, etc. (cfr. ris. min. 6 marzo 1993, n. 8/899). L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che se l'incarico non è attribuito in relazione alla qualità di lavoratore dipendente o alla posizione di impiego e i compensi sono corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, tali somme sono inquadrabili tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alla lett. f) del medesimo art. 50, 1° co., t.u.i.r. (circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326; ris. min. 22 novembre 2000, n. 172). Non sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente nel caso in cui i compensi e le indennità devono essere riversati al datore di lavoro, per contratto, o allo Stato, per legge (cfr. nota Min. Fin., 5 maggio 1986, n. 8/1236). ■ L'Amministrazione finanziaria non ha considerato assimilati ai redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, 1° co., lett. b), t.u.i.r. i compensi percepiti da un dipendente pubblico **in assenza del conferimento di incarico o di autorizzazione** da parte dell'amministrazione di appartenenza a svolgere attività presso terzi. In tale circostanza tali compensi devono qualificarsi secondo le modalità di svolgimento come redditi di lavoro autonomo anche occasionale, ovvero come redditi da rapporti di collaborazione continuata e continuativa. Non osta alla loro tassazione che i compensi derivino da un **comportamento illecito**, posto che l'art. 14, co. 4° e 4° bis della l. n. 537/93 sottopone a tassazione anche i proventi derivanti dalle predette attività non autorizzate sempre se compresi nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, 1° co., t.u.i.r. (cfr. ris. Ag. Entr. 17 maggio 2007, n. 101; circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326). ■ In giurisprudenza non erano stati considerati assimilati ai redditi di lavoro dipendente i premi corrisposti dalla Federazione Italiana giuoco calcio a giocatori per incontri di calcio internazionali. I giudici, aderendo alla tesi di una precedente sentenza della Corte di Cassazione (C 90/1549), hanno considerato i premi in parola come redditi di lavoro autonomo in quanto **la partecipazione a squadre nazionali in incontri calcistici di tipo internazionale** configura un'attività lavorativa, ma difetta dei connotati della subordinazione, non essendo, in particolare, ricollegabile a comando o distacco da parte delle singole società sportive di appartenenza (Comm. trib. reg. Roma, 1 agosto 1994, n. 632; *contra*, ris. min. 5 aprile 1984, n. 8/398, che ha ritenuto tali compensi assimilati a quelli di lavoro dipendente). In precedenza tali premi erano sta-

ti considerati premi per giochi svolti in occasione di manifestazioni sportive a cui doveva applicarsi il trattamento tributario di cui all'art. 30 del d.p.r. n. 600/73 con ritenuta alla fonte a titolo di imposta (Comm. trib. prov. Lodi, 1988, n. 240). ■ Il d.lgs. n. 505/99 ha eliminato il 5° co. dell'art. 23 e il 2° co. dell'art. 24, d.p.r. n. 600/73, prevedendo che le **indennità e i compensi corrisposti da terzi** ai sensi dell'art. 50, 1° co., lett. b), t.u.i.r. devono essere conguagliati dal soggetto che li eroga e non più dal datore di lavoro principale del percipiente, conformemente a quanto stabilito per tutte le tipologie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente individuate dall'art. 50 t.u.i.r. Conseguentemente i soggetti terzi sono tenuti a consegnare al sostituto la certificazione unica dei redditi erogati nel periodo di imposta entro i termini previsti dall'art. 7 bis del d.p.r. n. 600/73 (ora co. 6° ter e 6° quater dell'art. 4, d.p.r. n. 322/98) (cfr. circ. min. 22 dicembre 2000, n. 238).

IV. Borse di studio. ■ Ai sensi dell'art. 47, lett. c), t.u.i.r., le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante, sono assimilate ai redditi di lavoro dipendente. ■ L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che le somme percepite dai «tirocinanti» siano fiscalmente qualificabili come redditi assimilabili ai redditi di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, 1° co., lett. c) (ris. Ag. Entr. 25 giugno 2001, n. 95). Una risalente sentenza della Corte Costituzionale (C. Cost. 73/169) aveva qualificato il tirocinante quale lavoratore dipendente e, pertanto, considerava i relativi redditi percepiti da tali soggetti quali redditi di lavoro dipendente. È da segnalare che la l. n. 398/89 dispone la totale esenzione delle borse di studio corrisposte dalle università e dagli istituti di istruzione universitaria in base alla legge 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. La Cassazione non ha ritenuto di poter applicare tale regime esentativo anche a borse di studio per lo svolgimento di ricerche sul cancro erogate una dall'A.I.R.C. e l'altra dalla N.A.T.O., poiché il soggetto erogante non rientrava fra quelli previsti dalla l. n. 398/89 (così C 02/11809). L'Amministrazione finanziaria ha precisato, inoltre, che se viene superato il limite di esenzione previsto per le borse di studio erogate nell'ambito del programma Socrates, le stesse concorreranno integralmente alla formazione del reddito del percipiente (circ. min. 22

dicembre 2000, n. 238). Sono certamente assoggettate a tassazione per un soggetto residente anche le borse di studio percepite all'estero, salvo non vi siano appositi regimi di esonero (così C 02/11809). Tuttavia, se trovassero applicazione le convenzioni contro le doppie imposizioni, lo Stato ospitante non potrebbe tassare tale borsa di studio a meno che il periodo di studio o di ricerca all'estero non sia superiore ai due anni. Diversamente un soggetto non residente, ai sensi dell'art. 23, 2° co., lett. b), t.u.i.r., sarebbe tassato in Italia sulle somme percepite a titolo di borsa di studio, a prescindere dall'effettivo svolgimento in Italia di un periodo di studio, se il soggetto erogante è lo Stato o un soggetto residente in Italia.

V. Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. ■ L'art. 34 della l. n. 342/00 ha modificato la disciplina fiscale dei redditi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa prevedendo l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente. Tale norma prevede espressamente che, qualora gli uffici o le collaborazioni rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente ovvero nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo, i compensi percepiti siano soggetti alle regole previste per tali redditi. E, in particolare, per stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata occorre valutare se per lo svolgimento delle prestazioni di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico-giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. A seguito di tale modifica, su tali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente non verrà più applicata la ritenuta del 20 per cento prevista dall'art. 25 del citato decreto, ma sarà operata, all'atto del pagamento del compenso, una ritenuta calcolata sulla base dell'aliquota propria degli scaglioni di reddito corrispondenti al reddito complessivo del collaboratore stesso. In base all'art. 24 in commento, pertanto, il committeente che effettua le ritenute dovrà, entro il 28 febbraio dell'anno successivo, ovvero alla data di cessazione del rapporto, effettuare il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei compensi, tenendo conto delle detrazioni spettanti. ■ Ai sensi dell'art. 24, 1° co., ultimo periodo, in relazione alle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione, si rende applicabile da parte del sostituto d'imposta una ritenuta d'acconto, in misura fissa, del 20 per cento (cfr. circ. Ag. Entr. 6 luglio 2001, n. 67; circ. min. 16 novembre 2000, n. 207). Diversamente, ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordi-

nata e continuativa, se percepiti da soggetti non residenti, sarà applicata dal sostituto una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30 per cento, ai sensi del co. 1° ter dell'art. 24. ■ Per i soggetti non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i compensi derivanti da rapporti di collaborazione continuata e continuativa se erogati dallo Stato italiano, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni, nel territorio dello Stato, di soggetti non residenti. In tal modo il collaboratore non residente, se non ha altri redditi soggetti ad imposta in Italia, non sarà obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi in Italia, sussistendo soltanto l'obbligo gravante sul sostituto di imposta di certificare i compensi. ■ È opportuno segnalare che il d.lgs. n. 276/03 ha revisionato la disciplina delle collaborazioni coordinate e continuative, le quali necessitano ora di uno o più progetti specifici o programmi di lavoro a cui ricondurre tale collaborazione. Non occorre tuttavia la predeterminazione di un progetto per quei rapporti che non presentano rischi sotto il profilo dell'elusione della legislazione sul lavoro, come quelli aventi ad oggetto la partecipazione ad organi di controllo e di amministrazione o a collegi e commissioni, ovvero i rapporti di lavoro sportivo di cui all'art. 3, l. n. 91/81, i rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale, quelli instaurati con Pubbliche Amministrazioni (cfr. circ. Min. Lav. n. 1 del 2004). ■ Con riferimento agli sportivi, a partire dal 1° gennaio 2001 i redditi percepiti per le prestazioni sportive rese nell'ambito di contratti cui si applica la l. n. 91/81 devono considerarsi, *ex lege*, come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente *ex art. 50, 1° co., lett. c bis*, t.u.i.r., anche nei casi in cui il contratto concluso dallo sportivo non sia un contratto di lavoro subordinato ma ricada invece nelle fattispecie di lavoro autonomo *ex art. 3, l. n. 91/81* (cfr. ris. Ag. Entr. 21 maggio 2001, n. 73; ris. Ag. Entr. 16 giugno 2006, n. 79). Così, con riferimento ad uno sportivo non residente sarà applicata una ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 30 per cento, a prescindere se l'attività sia o meno svolta in Italia, dato che si considerano prodotti in Italia i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c bis), f), h bis), i), l) del 1° co. dell'art. 50 t.u.i.r., se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso. Nel caso, è evidente che troverebbe applicazione la convenzione contro le doppie imposizioni che, ai sensi dell'art. 17 del Modello di Convenzione OCSE, prevede la tassazione nello Stato in cui avviene la prestazione dello sportivo a prescindere da qualsiasi altra condizione. Se sussistono casi di

doppia imposizione, essi dovranno essere risolti mediante l'applicazione delle Convenzioni, le quali potrebbero imporre all'Italia la disapplicazione della ritenuta del 30 per cento limitatamente alle prestazioni sportive non effettuate nel territorio dello Stato (cfr. ris. Ag. Entr. 16 giugno 2006, n. 79, che, per il combinato disposto dell'art. 23, 2° co., t.u.i.r. e dell'art. 17 della Convenzione Italia-Germania contro le doppie imposizioni, ha ritenuto applicabile la ritenuta, ai sensi dell'art. 24, co. 1° *ter*, d.p.r. n. 600/73 limitatamente alla parte di redditi relativa alle prestazioni rese in Italia).

VI. Remunerazione ai sacerdoti. ■ Non rientra nelle fattispecie di cui all'art. 50, 1° co., lett. d), t.u.i.r., l'assegno per spese di culto percepite dal parroco, che ha un'evidente natura risarcitoria, di ristoro o indennizzo per le spese intrinseche al culto, diverse da quella alimentare propria dell'assegno di congrua (Comm. trib. centr., 2005, n. 6444).

VII. Compensi per l'attività intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale. ■ Il 1° co., lett. e) dell'art. 50 t.u.i.r. assimila ai redditi di lavoro dipendente i compensi per l'attività libero-professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale docente universitario e dai ricercatori, dal personale laureato medico ed odontoiatra di ruolo. La ritenuta troverà applicazione per la parte imponibile di tali compensi ai sensi dell'art. 52 t.u.i.r., il quale ha previsto una imposizione nella misura del 75 per cento del reddito percepito, consentendo, così, di fatto, una deduzione forfetaria delle spese pari al 25 per cento del proprio reddito.

VIII. Indennità ed altri compensi per l'esercizio di pubbliche funzioni. ■ Con il 1° co., lett. f), dell'art. 50 t.u.i.r., il legislatore fiscale ha accolto l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria (circ. min. 25 luglio 1997, n. 212), la quale aveva sostenuto che, a seguito del d.lgs. n. 545/92, ridisegnando il ruolo dei **giudici tributari** nell'ambito del processo tributario, vi era la necessità di applicare a tali soggetti il trattamento fiscale riconosciuto per gli esercenti pubbliche funzioni. Sul punto anche la giurisprudenza in passato (C 04/196; C 02/18067) aveva ritenuto applicabile il regime fiscale dei redditi di lavoro dipendente ai compensi dei giudici tributari, ancorché, prima della precedente modifica, non fossero espressamente inclusi nella lett. f) del citato art. 50 del t.u.i.r. (cfr. in tal senso, anche con riferimento ai giudici di pace prima esclusi dall'assimilazione *de qua*, C 05/10230). ■ Anche i compensi dei **Vice-Pretori onorari** sono stati considerati assimilati ai redditi di lavoro dipendente, poiché la Suprema Corte ritiene l'elenco

contenuto nell'art. 50, 1° co., lett. f) meramente esemplificativo (C 04/15237). ■ Il tribunale di Torino, con decreto del 21 novembre 2003, aveva ritenuto non assimilabili ai redditi di lavoro dipendente i compensi percepiti dal consulente tecnico nell'ambito di un procedimento penale (*contra* parere Ag. Entrate, 7 marzo 2001). ■ Ponendo fine a qualunque incertezza interpretativa, la l. n. 350/03 ha disposto che l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente delle indennità, dei gettoni di presenza e degli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni e dalle Province per pubbliche funzioni opera a meno che tali prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o una professione e che producono redditi di lavoro autonomo e non siano state effettuate nell'esercizio dell'impresa commerciale. Così l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che i compensi corrisposti a custodi, consulenti, periti e traduttori devono essere attratti alla sfera del reddito di lavoro autonomo nell'ipotesi in cui l'attività venga svolta da soggetti che esercitano un'arte o una professione di cui all'art. 53, 1° co., t.u.i.r., mentre concorrono alla formazione del reddito di impresa del soggetto percipiente qualora le relative prestazioni siano effettuate nell'esercizio di impresa commerciale (cfr. circ. Ag. Entr. 10 giugno 2004, n. 24). ■ Con riferimento alle somme corrisposte a titolo di rimborso delle spese sostenute dai consulenti tecnici nominati dal giudice, quali, ad esempio, quelle corrisposte ai collaboratori di cui il consulente o il perito è stato autorizzato ad avvalersi, saranno imponibili in capo al consulente o al perito, a meno che gli stessi non agiscano nelle vesti di mandatario con rappresentanza, e cioè in nome e per conto del tribunale, nel momento in cui il consulente o il perito anticipi al terzo i compensi che questi fattura direttamente al tribunale. In tal caso, le somme non assumeranno alcun rilievo reddituale. Diversamente, nel caso in cui il consulente non agisca in qualità di mandatario con rappresentanza della Procura, la fattura relativa alla prestazione effettuata dal collaboratore terzo dovrà necessariamente essere intestata al consulente medesimo (nota Ag. Entr., 29 luglio 2005, n. 19199; ris. n. 69 del 2004; in dottrina cfr. Уриченко, *Boll. trib.* 09, 167).

IX. Indennità per cariche elettive. ■ L'art. 50, lett. g), t.u.i.r. assimila ai redditi di lavoro dipendente le indennità percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli artt. 114 e 135 Cost., nonché gli assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e, infine, l'assegno

del Presidente della Repubblica. Per quanto riguarda le funzioni di cui all'art. 114 Cost., l'espressione va interpretata nel senso di ricomprendervi le sole indennità percepite per lo svolgimento di funzioni istituzionalmente attribuite dall'ordinamento agli organi propri dell'amministrazione regionale, provinciale o comunale (Comm. trib. centr., 1991, n. 4480).

- X. Rendite vitalizie e rendite a tempo determinato costituite a titolo oneroso.** ■ La lett. h) dell'art. 50, 1° co., t.u.i.r. annovera fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le **rendite vitalizie e quelle a tempo determinato costituite a titolo oneroso** mediante la cessione di un bene mobile o immobile o mediante la cessione di una capitale. L'assimilazione opera, inoltre, nel caso di rendite derivanti da contratti assicurativi, diversi da quelli aventi fini previdenziali. Allo stesso modo, si deve concludere anche con riferimento ai vitalizi alimentari, a nulla rilevando la circostanza che la rendita sia erogata in natura, consistendo nella prestazione di vitto, alloggio, assistenza in caso di malattia o necessità (cfr. circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326). In tal caso, trattandosi di redditi in natura, il sostituto dovrà versare al sostituto l'importo corrispondente alla ritenuta da applicare. Non sono soggetti ad imposizione i vitalizi alimentari che rivestono natura di onere in conseguenza della gratuità dell'atto cui sono apposti. ■ Nel caso in cui la rendita sia inserita in un negozio nel quale vi sia anche lo spirito di liberalità, si dovrà tassare solo la parte della rendita corrispondente al valore del bene ceduto. L'eccedenza non riveste carattere reddituale poiché attribuita a titolo di liberalità (in tal senso cfr. GAFFURI, *D. e prat. trib.* 75, I, 91; URICCHIO, *D. e prat. trib.* 85, II, 902; STEVANATO, *Donazioni e liberalità nel tributo successorio* 00, 214 ss.). Tali rendite non saranno assimilate al reddito di lavoro dipendente nel caso in cui siano conseguite da società commerciali di persone o di capitali o da persone fisiche nell'esercizio di un'attività di impresa. In tali ipotesi occorre accertare la natura del bene ceduto, ovvero bene-merce o bene-strumentale, potendo la rendita essere considerata rispettivamente ricavo o plusvalenza (cfr. NUSSI, *R. d. trib.* 93, I, 107; MARCHESE, *D. e prat. trib.* 90, II, 256). ■ Mette conto rilevare che la Suprema Corte (C 07/10801) ha riconosciuto la rilevanza reddituale della **cessione d'azienda effettuata a fronte della costituzione, a favore del cedente, di una rendita vitalizia**, avallando la posizione già più volte manifestata dall'Amministrazione finanziaria (ris. Dir. reg. Campania, 29 luglio 1997, n. 5792; ris. min. 5 luglio 1995, n. 13212) e respingendo il contrario orientamento espresso in passato dalla giurisprudenza di merito

(Comm. trib. reg. Frosinone, 14 aprile 1987, n. 174, in *Rass. trib.* 90, 889 ss.; nonché Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 14 aprile 2005, n. 63 e Comm. trib. reg. Puglia, 19 novembre 2004, n. 101) ed, in specie, dalla Commissione tributaria centrale (Comm. trib. centr., 1990, n. 1206, in *D. e prat. trib.* 90, 522 ss.).

XI. Prestazioni pensionistiche complementari.

■ Sulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari il sostituto di imposta dovrà applicare le ritenute a titolo d'imposta, così come previste dagli artt. 11 e 14 del d.lgs. n. 252/05. In precedenza le **prestazioni pensionistiche erogate in forma di capitale**, a titolo di riscatto, anche parziale, della posizione individuale per effetto del pensionamento, nonché le anticipazioni, erano assoggettate a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, 1° co., lett. a bis) e art. 20 del t.u.i.r. Ciò comportava che il soggetto erogante applicava una ritenuta «temporanea» e successivamente l'Agenzia delle Entrate riliquidava l'imposta in relazione all'aliquota media degli ultimi 5 anni del contribuente. La tassazione delle prestazioni in capitale era del tutto analoga a quella prevista per il trattamento di fine rapporto, fermo restando che dovevano essere esclusi da tassazione i contributi non dedotti (In dottrina sul sistema previdenziale privato cfr. MARCHETTI, *La previdenza privata nel sistema delle imposte sui redditi* 89, passim). Diversamente, con il d.lgs. n. 252/05, l'art. 11 prevede che le **prestazioni, sia in capitale che in rendita, siano assoggettate ad una ritenuta a titolo d'imposta**. La ritenuta non prevede l'aliquota in misura unica ma un *range* che dipende dal numero di anni di contribuzione. Infatti, per una contribuzione pari o inferiore a 15 annualità, l'aliquota prevista dalla legge è del 15 per cento. Tale aliquota decresce, poi, dello 0,30 per cento per ogni anno di successiva contribuzione per giungere, al massimo, ad una tassazione nella misura del 9 per cento. Nessuna modifica è stata prevista per la determinazione della base imponibile da cui occorrerà scomputare rendimenti già tassati e contributi non dedotti. Resta inteso che la sottrazione della rendita ad imposta personale comporta che sia inapplicabile qualsiasi forma di deduzione altrimenti prevista dalla legge. (Sul nuovo regime cfr. ris. Ag. Entr. 3 maggio 2007, n. 83; circ. Ag. Entr. 18 dicembre 2007, n. 70; ris. Ag. Entr. 5 novembre 2008, n. 421; in dottrina PURI, *Destinazione previdenziale e prelievo tributario: dalla parafiscaltà alla fiscalizzazione del sistema previdenziale* 05, passim; MARCHETTI - MARE (a cura di), *Previdenza complementare e disciplina fiscale* 09, passim).

XII. Gli assegni periodici. ■ Gli **assegni periodici**, comunque denominati, alla cui produzione

non concorrono attualmente né capitale né lavoro si presumono percepiti, salvo prova contraria, nella misura e nelle scadenze risultanti dai provvedimenti dell'Autorità giudiziaria ordinaria o dai contratti in base ai quali sono dovuti. Sono ricompresi anche gli assegni periodici corrisposti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultino da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, gli assegni periodici corrisposti in forza di testamento o di donazione modale e gli assegni alimentari corrisposti ai soggetti di cui all'art. 433 c.c. (cfr. ZEPILLI, voce *Assegni periodici (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani* 88, vol. I). ■ Sull'assegno di divorzio corrisposto *una tantum* la Corte di Cassazione ha sostenuto che non è assimilabile al reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50, 1° co., lett. i), in quanto l'assegno corrisponde ad un trasferimento patrimoniale di una somma capitalizzata, insuscettibile di avere natura reddituale (C 99/11437, con nota di PETRUCCI, *R. d. trib.* 99, II, 831; CROVATO, *Rass. trib.* 97, 480; VANZ, *Rass. trib.* 96, 1381). La Corte costituzionale ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata in merito alla non imponibilità dell'assegno *una tantum* e della correlativa non deducibilità per il soggetto erogante (cfr. C. Cost., ord. 07/113, con nota di FALSITTA, *R. d. trib.* 07, II, 421). Diversamente dagli assegni alimentari, gli assegni destinati al

mantenimento dei figli sono esclusi dall'imposizione ai sensi dell'art. 3, 3° co., lett. b), t.u.i.r. e non sono peraltro deducibili per il soggetto erogante. Anche in tal caso è intervenuta di recente la Corte Costituzionale stabilendo che non è irragionevole discriminare fiscalmente gli assegni alimentari da quelli destinati al mantenimento (cfr. C. Cost. 08/373).

XIII. I compensi per lavori socialmente utili.

■ Ai compensi per i lavori socialmente utili deve essere applicata una ritenuta a titolo di imposta, applicando l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali di compartecipazione vigenti (cfr. circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326). ■ A seguito della modifica legislativa avvenuta con il d.lgs. n. 344/03, possono beneficiare dell'assimilazione tutti i soggetti che svolgono lavori socialmente utili, non facendosi più riferimento alla qualità di lavoratori, che non consentiva di ricomprendervi analoghi compensi percepiti da soggetti che non rivestivano la qualifica di lavoratori. L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che i rapporti lavorativi instaurati tra un Comune e le persone anziane, per il servizio di sorveglianza davanti alle scuole (per la c.d. attività di «nonno vigile») siano riconducibili alla medesima categoria reddituale dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ovvero ai redditi derivanti da attività di lavoro socialmente utili (così ris. Ag. Entr. 10 ottobre 2008, n. 378).

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

2. Salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento, anche per le prestazioni ef-