

AREA TEMATICA

FISCO



L'area tratta delle problematiche legate alla gestione fiscale e tributaria del rapporto di lavoro: le ritenute fiscali, le detrazioni, i fringe benefit, il modello CUD, il modello 770, il modello F24, il pagamento delle imposte, il ruolo del sostituto d'imposta.

INDICE DEI DOCUMENTI PRESENTI NELL'AREA TEMATICA

1. [SEGNALAZIONE N. 1/2014 a cura del Dott. Francesco delli Falconi](#)
2. [SEGNALAZIONE N. 2/2013: a cura del Dott. Francesco delli Falconi e dell'Avv. Giuseppe Marianetti](#)
3. [SEGNALAZIONE N. 1/2013: a cura del Dott. Francesco delli Falconi e dell'Avv. Giuseppe Marianetti](#)
4. [Considerazioni sulla circolare n. 31 dell'11 ottobre 2010 – Assonime: Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti](#)
5. [Considerazioni su: Corte di Cassazione, ordinanze nn. 23249 e 23250 del 2010 e Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 130 del 14 dicembre 2010. Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti](#)
6. [OGGETTO: SEGNALAZIONE MARZO 2011. Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti](#)
7. [OGGETTO: SEGNALAZIONE MAGGIO 2011. Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti](#)
8. [OGGETTO: SEGNALAZIONE GIUGNO 2011. Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti](#)
9. [OGGETTO: SEGNALAZIONE SETTEMBRE 2011. Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti](#)
10. [OGGETTO: SEGNALAZIONE OTTOBRE 2011: Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti](#)
11. [OGGETTO: SEGNALAZIONE NOVEMBRE 2011: Dott. Francesco delli Falcone e Avv. Giuseppe Marianetti](#)
12. [OGGETTO: SEGNALAZIONE GENNAIO 2012](#)
13. [OGGETTO: SEGNALAZIONE FEBBRAIO 2012](#)

SEGNALAZIONE N. 1/2014 a cura del Dott. Francesco delli Falconi

1. Legge di stabilità - novità in materia di fiscalità del lavoro

Con la Legge di stabilità per l'anno 2014, la Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (pubblicata sul S.O. n. 87 alla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 27 dicembre 2013), sono state introdotte diverse novità in materia di lavoro dipendente dirette, tra l'altro, a ridurre il cuneo fiscale. Si segnalano le seguenti disposizioni, in vigore dal 1° gennaio 2014.

Detrazioni irpef per i redditi di lavoro dipendente

La Legge di Stabilità 2014, con il comma 127 dell'art. 1, ha incrementato le detrazioni di cui all'art. 13, comma 1, del T.U.I.R., per i redditi tra 8.000 e 55.000 euro, abrogando, al contempo, le detrazioni aggiuntive previste dal comma 2 del medesimo articolo per i redditi compresi tra i 23.000 e i 28.000 Euro.

Le nuove detrazioni per lavoro dipendente sono riportate nella seguente tabella.

Reddito complessivo (RC)	Detrazioni 2014	Note
Fino a 8.000 €	1.880	La detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a Euro 690. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, la detrazione non può essere inferiore a Euro 1.380
Tra 8.000 e 28.000 €	$978 + [902 \times (28.000 - RC) / 20.000]$	
Tra 28.000 e 55.000 €	$978 \times [(55.000 - RC) / 27.000]$	
Oltre 55.000 €	0	

Deduzione forfetaria IRAP sul costo del lavoro

La Legge di Stabilità 2014 è intervenuta anche in materia di IRAP con il comma 132 dell'articolo 1, modificando il comma 4-quater dell'art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Nel caso di nuove assunzioni con contratto a tempo indeterminato da parte dei soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) ad e) del D.Lgs. n. 446/1997, è riconosciuta, per ciascun nuovo dipendente, la deduzione – nel periodo di imposta in cui è avvenuta l'assunzione e nei due successivi – del relativo costo del personale, per un importo annuale non superiore a 15.000 Euro.

Per poter fruire dell'agevolazione è necessario che vi sia un incremento della base occupazionale rispetto al numero dei lavoratori assunti a tempo indeterminato mediamente assunti nel periodo d'imposta precedente; tale incremento va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate (art. 2359 c.c.).

Dall'agevolazione si decade qualora, nei periodi d'imposta successivi a quello dell'assunzione, il numero di dipendenti risulti pari o inferiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati in tale periodo d'imposta.

Franchigia per i lavoratori frontalieri

La Legge di Stabilità 2014 ha confermato, con il comma 175 dell'articolo 1, il diritto alla franchigia fiscale di 6.700 Euro a favore dei lavoratori dipendenti frontalieri, ovvero di quei soggetti che operano nelle zone di frontiera o limitrofe al territorio nazionale.

Per poter beneficiare dell'agevolazione è necessario che il soggetto frontaliere:

- svolga attività di lavoro dipendente;
- sia residente nel territorio dello Stato italiano;
- presti la propria attività lavorativa, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, in Francia, Svizzera, Slovenia, Austria, Principato di Monaco e Stato del Vaticano.

L'eccedenza del reddito rispetto alla franchigia resta assoggettata alle ordinarie regole di imposizione dei redditi di lavoro dipendente.

2. Determinazione delle retribuzioni convenzionali 2014 per i lavoratori all'estero

Con il Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 23 dicembre 2013 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3 gennaio 2014) sono state definite le retribuzioni convenzionali da prendere a riferimento – a decorrere dal periodo di paga in corso dal 1° gennaio 2014 e fino a tutto il periodo di paga in corso al 31 dicembre 2014 – per il calcolo delle imposte (oltre che dei contributi) nelle ipotesi contemplate nel comma 8-bis dell'articolo 51 del T.U.I.R.

Tale disposizione prevede la determinazione convenzionale del reddito di lavoro dipendente prodotto, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da persone fisiche residenti fiscali in Italia ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R. che, nell'arco di dodici mesi, soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

L'adozione delle retribuzioni convenzionali richiede, dunque il rispetto di cinque requisiti: la sussistenza di un rapporto di lavoro dipendente, la residenza fiscale in Italia, l'esclusività della prestazione lavorativa all'estero, la continuità della prestazione lavorativa all'estero, il soggiorno all'estero superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Nel definire la retribuzione convenzionale da applicabile occorre inoltre individuare il settore di appartenenza, la qualifica del lavoratore e la retribuzione nazionale, ovvero la retribuzione annuale lorda prevista dal contratto collettivo nazionale applicato divisa per 12, comprensiva degli emolumenti riconosciuti per accordo dalle parti, con esclusione dell'indennità estero.

In caso di assunzioni, cessazioni, assegnazioni nel corso del mese, i valori convenzionali sono frazionabili in 26 giornate

3. Corte di Cassazione, sentenza n. 23121 del'11 ottobre 2013 – mancato versamento delle ritenute da parte del sostituto d'imposta e rivalsa del sostituto

Indipendentemente dalla circostanza che la ritenuta sia prevista a titolo di imposta o a titolo di acconto, è legittima l'azione dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento – e/o riscossione – direttamente nei confronti del lavoratore, nel caso in

cui il sostituto d'imposta abbia provveduto ad eseguire le ritenute, ma non le abbia versate all'erario.

La circostanza che il sostituto d'imposta sia obbligato al pagamento delle imposte in luogo di altri (ai sensi dell'art. 64, comma 1, del D.P.R. n. 600/73), non esclude, infatti, che anche il sostituto debba ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione, come espressamente ribadito dall'art. 35 del D.P.R. n. 602/1973) soggetto all'accertamento, fermo restando il proprio diritto di regresso verso il sostituto.

[Torna al sommario](#)

SEGNALAZIONE N. 2/2013 a cura del Dott. Francesco delli Falconi e dell'Avv. Giuseppe Marianetti
segreteria@scgt.it

Agenzia delle entrate – circolare 30 aprile 2013, n. 11/E – detassazione somme legate alla produttività

L'Agenzia delle entrate commenta la normativa disciplinante la detassazione delle somme legate all'incremento della produttività del lavoro in vigore per l'anno 2013.

Si ricorda che per l'anno 2013 può essere detassata la retribuzione di produttività, nei limiti di euro 2.500 lordi, per i contribuenti che nell'anno 2012 hanno conseguito redditi di lavoro dipendente non superiori a euro 40.000. Per poter godere dell'agevolazione le erogazioni devono avvenire in esecuzione di contratti collettivi di lavoro sottoscritti a livello aziendale o territoriale ai sensi della normativa di legge e degli accordi interconfederali vigenti, da associazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, ovvero dalle loro rappresentanze sindacali operanti in azienda; detti accordi devono, inoltre, essere depositati presso la Direzione territoriale del lavoro.

Di seguito riportiamo alcuni passaggi della circolare.

Limite reddituale

Per quanto riguarda la verifica del superamento del limite di euro 40.000 relativamente all'anno 2012, l'Amministrazione precisa che deve anche essere considerato il reddito di lavoro dipendente riconducibile ad una attività di lavoro svolta all'estero, essendo irrilevante la circostanza che l'attività di lavoro dipendente sia svolta al di fuori dei confini nazionali e non abbia avuto rilevanza reddituale in Italia. Conseguentemente, un soggetto che nel 2013 assume la residenza in Italia e nel 2012 era residente all'estero svolgendo attività di lavoro dipendente deve comunque verificare la sussistenza del requisito reddituale di euro 40.000.

Imposta sostitutiva

Il provvedimento in commento esclude dal trattamento di favore i compensi in natura erogati a titolo di retribuzione di produttività in quanto il decreto sopra richiamato nel definire l'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva fa esclusivo riferimento al concetto di "somme erogate" dovendosi quindi ritenere esclusi i "valori".

Inoltre, per quanto riguarda l'ipotesi di dipendenti operanti all'estero che determinano il proprio reddito imponibile sulla base delle retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51, comma 8-bis del T.U.I.R. si ritiene che non si renda applicabile l'imposta sostitutiva di cui si discute. Secondo l'Amministrazione, dall'introduzione del criterio convenzionale, che opera in deroga alla determinazione analitica del reddito, consegue che ogni retribuzione aggiuntiva a quella ordinaria (come ad esempio, emolumenti in natura, indennità, straordinari, premi) non soggiace ad alcuna tassazione autonoma, dovendosi ritenere la stessa assorbita nella determinazione forfetaria della base imponibile realizzata attraverso il rinvio alle retribuzioni convenzionali.

Obblighi di sostituzione d'imposta

Per quanto riguarda gli obblighi incombenti sul sostituto d'imposta la circolare ribadisce che il regime di favore deve essere applicato automaticamente dal datore di lavoro nel caso in cui

quest'ultimo ha rilasciato il CUD, in relazione a un rapporto di lavoro intercorso per l'intero anno 2012.

Al contrario, se il sostituto d'imposta, tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva, non è lo stesso che ha rilasciato il CUD 2013 o l'ha rilasciato per un periodo inferiore all'anno, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, è necessario che il lavoratore comunichi in forma scritta l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel 2012, considerato che in tal caso il sostituto non è in grado di conoscere direttamente se nel 2012 il lavoratore abbia percepito più o meno di 40.000 euro a titolo di reddito di lavoro dipendente. Analoga comunicazione deve essere fatta dal lavoratore che nel 2012 non ha percepito alcun reddito di lavoro dipendente.

Infine, viene precisato che il lavoratore è tenuto a comunicare al sostituto d'imposta l'insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo nelle ipotesi in cui:

-nel corso del 2012, oltre al rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta che eroga i compensi assoggettabili ad imposta sostitutiva, abbia intrattenuto un altro rapporto di lavoro dipendente, in tal modo superando il limite di euro 40.000 di reddito da lavoro dipendente;

-nel corso del 2013 abbia intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate a imposta sostitutiva, fino a concorrenza del limite di euro 2.500 prestabilito dalla norma.

Opzione per la tassazione ordinaria

Nonostante la normativa non preveda espressamente tale possibilità, l'Amministrazione, in via interpretativa, ritiene che il lavoratore possa rinunciare all'applicazione dell'imposta sostitutiva nel caso in cui risulti più conveniente la tassazione ordinaria.

Deposito dei contratti

Come visto, per fruire dell'agevolazione è necessario il deposito presso la DTL dei contratti. La circolare n. 15/2013 del Ministero del lavoro ha specificato che per i contratti già sottoscritti alla data di entrata in vigore del decreto attuativo, il termine di 30 giorni per il deposito dei contratti non può che decorrere da tale data. L'Agenzia, conseguentemente, afferma che il termine per il deposito per tutti i contratti già sottoscritti alla data del 13 aprile 2013 (quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale, avvenuta il 29 marzo 2013) è lunedì 13 maggio 2013.

Prima applicazione della normativa

L'Agenzia precisa che il datore di lavoro potrebbe aver già assoggettato ad imposta sostitutiva retribuzioni erogate nel corso del 2013 prima dell'entrata in vigore del decreto attuativo, comunque nel pieno rispetto dei presupposti e dei limiti stabiliti dal medesimo decreto. In tal caso si ritiene che, verificato il rispetto dei presupposti e limiti stabiliti dalla nuova normativa, l'applicazione dell'imposta sostitutiva sia corretta.

4. Agenzia delle entrate – circolare 2 maggio 2013, n. 12/E – regime fiscale lavoratori frontalieri

Nell'ambito di una generale illustrazione delle novità introdotte dalla legge di stabilità 2013 (legge n. 228/2012), l'Agenzia delle entrate si sofferma sulla proroga del regime di favore per i lavoratori frontalieri stabilita per il 2013.

Anche per il corrente periodo d'imposta, dunque, i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera e in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato concorrono a formare il reddito complessivo dell'anno 2013 per l'importo eccedente 6.700 euro.

La circolare specifica che per quanto concerne l'acconto dell'IRPEF dovuta per il medesimo anno 2013, anche a seguito della modifica operata dalla legge di stabilità, rimane fermo che la relativa determinazione deve avvenire non tenendo conto del beneficio fiscale in esame. In altri termini, la misura dell'acconto dovuto per il 2013 deve essere determinata facendo comunque concorrere al reddito complessivo l'importo di 6.700 euro (importo dell'agevolazione comune per gli anni 2012 e 2013). Infine, si ricorda che la misura dell'acconto dell'IRPEF dovuto per l'anno 2014 deve essere determinato non tenendo conto dell'agevolazione in esame.

[Torna al sommario](#)

1. DPCM 23 gennaio 2013 – Detassazione somme legate alla produttività

Con il decreto indicato in oggetto sono stati fissati i criteri per l'applicazione, relativamente all'anno 2013, dell'aliquota agevolata alle somme legate alla produttività aziendale. Al riguardo, segnaliamo che l'agevolazione si applica ai lavoratori del settore privato titolari di un reddito di lavoro dipendente non superiore, nel 2012, ad euro 40.000 e che le somme oggetto di agevolazione non possono essere superiori ad euro 2.500 lordi.

Inoltre, le somme devono essere erogate in esecuzione di contratti di lavoro sottoscritti a livello aziendale o territoriale, ai sensi della normativa di legge e degli accordi interconfederali vigenti sul piano nazionale, da associazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ovvero dalle loro rappresentanze sindacali operanti in azienda

E' importante rilevare come il decreto definisca, differentemente rispetto ai precedenti interventi in materia, in modo puntuale l'ambito oggettivo di applicazione disponendo, al riguardo, che per "retribuzione di produttività" si intendono le voci retributive:

- a) erogate, in esecuzione di contratti, con espresso riferimento ad indicatori quantitativi di produttività/redditività/qualità/efficienza/innovazione, ovvero,
- b) erogate in esecuzione di contratti che prevedano l'attivazione di almeno una misura in almeno tre delle aree di intervento di seguito indicate:
 1. ridefinizione dei sistemi di orari e della loro distribuzione con modelli flessibili, anche in rapporto agli investimenti, all'innovazione tecnologica e alla fluttuazione dei mercati finalizzati ad un più efficiente utilizzo delle strutture produttive idoneo a raggiungere gli obiettivi di produttività convenuti mediante una programmazione mensile della quantità e della collocazione oraria della prestazione;
 2. introduzione di una distribuzione flessibile delle ferie mediante una programmazione aziendale anche non continuativa delle giornate di ferie eccedenti le due settimane;
 3. adozione di misure volte a rendere compatibile l'impiego di nuove tecnologie con la tutela dei diritti fondamentali dei lavoratori, per facilitare l'attivazione di strumenti informatici, indispensabili per lo svolgimento delle attività lavorative;
 4. attivazione di interventi in materia di fungibilità delle mansioni e di integrazione delle competenze, anche funzionali a processi di innovazione tecnologica

Infine, il decreto prevede che i datori di lavoro debbano depositare i contratti presso la Direzione territoriale del lavoro competente entro 30 giorni dalla sottoscrizione, con allegata autodichiarazione di conformità dell'accordo depositato alle disposizioni del presente decreto. Questo obbligo è imposto per consentire, da un lato, il monitoraggio delle misure agevolative e, dall'altro lato, per verificare la conformità degli accordi alle disposizioni del decreto.

La normativa in commento non qualifica, al contrario di quanto previsto in ambito contributivo, detto deposito come condizione essenziale per il godimento dell'agevolazione; un'interpretazione

sistematica, tuttavia, dovrebbe portare a concludere che le aziende che intendono applicare l'imposta sostitutiva devono anche adempiere alle formalità indicate nel decreto.

Senza dubbio, la novità più importante per l'anno 2013 è l'introduzione di una specifica nozione di "retribuzione di produttività". La scelta del legislatore, dunque, sembra orientata ad un deciso cambio di rotta rispetto al passato posto che per i periodi d'imposta precedenti di fatto l'unica condizione per poter godere dell'agevolazione era la sussistenza di un accordo collettivo (e addirittura per i primi 3 anni di vigenza della normativa di favore era solo richiesta una attestazione datoriale che collegasse l'erogazione alla produttività). Quindi mentre prima il beneficio veniva, di fatto, erogato "a pioggia", per il 2013 si punta ad una selezione del destinatari e, in particolare, ad una effettiva e comprovata connessione della detassazione con l'incremento della produttività

2. CUD 2013 – Maggiore deducibilità per la previdenza complementare

La legge di riforma della previdenza complementare ha previsto una maggiore deducibilità della contribuzione versata da parte dei cd. lavoratori di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007. In particolare, l'art. 8, comma 6 del dispone che "ai lavoratori di prima occupazione successiva alla data di entrata in vigore del presente decreto e, limitatamente ai primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, è consentito, nei venti anni successivi al quinto anno di partecipazione a tali forme, dedurre dal reddito complessivo contributi eccedenti il limite di 5.164,57 euro pari alla differenza positiva tra l'importo di 25.822,85 euro e i contributi effettivamente versati nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche e comunque per un importo non superiore a 2.582,29 euro annui".

Il plafond accumulato nei primi cinque anni di partecipazione ai fondi, dunque, può essere utilizzato a far data dal 2012 ed il CUD 2013 tiene conto di tale circostanza nei punti da 122 a 126. Secondo quanto specificato dalle Istruzioni al Modello CUD/2013:

- nel punto 122 deve essere indicato l'importo complessivo dei contributi versati nell'anno dal lavoratore di prima occupazione e dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari di cui al D.lgs. 252/2005;
- nel punto 123 va indicato l'importo dei contributi dedotti nell'anno, eccedenti il limite di 5.164,57 euro escluso dai punti 1 e 2, che i lavoratori di prima occupazione possono dedurre nei venti anni successivi al quinto anno di partecipazione alle forme pensionistiche complementari. Tale importo è già ricompreso nel punto 122;
- nel punto 124 deve essere riportato l'importo complessivo dei contributi dedotti nell'anno e negli anni precedenti, limitatamente ai primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari a fronte dei contributi complessivamente versati nel quinquennio, dal lavoratore di prima occupazione e dal datore di lavoro. Tale punto deve essere compilato relativamente ai soli primi cinque anni di partecipazione alle forme di previdenza complementare. I punti 122, 123 e 124 devono essere sempre compilati anche se per il lavoratore di prima occupazione è stato indicato al punto 8 della parte A "Dati generali" un valore diverso da 3;
- punto 125: nei confronti dei lavoratori di prima occupazione, per i quali è maturato il diritto di usufruire della deduzione dal reddito complessivo dei contributi, pari alla differenza tra l'importo di 25.822,85 euro e quelli effettivamente dedotti nei primi cinque anni di partecipazione alle

forme pensionistiche, indicare nel punto 125 l'ammontare di tali contributi. Tale ammontare deve essere indicato al netto dell'importo dei contributi già dedotti a partire dal sesto anno;

- nel punto 126 va indicato il numero degli anni residui nei quali è possibile usufruire della deduzione prevista dal comma 6, dell'art. 8 del D.Lgs. n. 252 del 2005.

Per maggiore comprensione si riporta una esemplificazione sulle modalità di calcolo e di utilizzo della maggiore deducibilità in commento.

Tabella 1 –Costruzione del plafond per un lavoratore di prima occupazione nel 2007

	2007	2008	2009	2010	2011
Contributi versati	1.500,00	2.500,00	3.000,00	3.658,28	5.164,57
Differenza limite di € 5.164,57	3.664,57	2.664,57	2.164,57	1.506,29	0
Plafond accumulato	3.664,57	6.329,14	8.493,71	10.000,00	10.000,00

Secondo quanto riportato nella Tabella 1 al termine dei primi cinque anni di contribuzione il plafond accumulato è pari ad euro 10.000. Nella Tabella 2 sono esemplificate le modalità di spesa del plafond (a partire dal sesto anno e fino al venticinquesimo anno successivo).

Tabella 2 - utilizzo del plafond di 10.000 euro

	2012	2013	2014	2015	2016
Contributi versati	6.000,00	5.000,00	7.746,86	7.746,86	5.000,00
Utilizzo del plafond	835,43	0	2.582,29	2.582,29	0
Plafond residuo	9.164,57	9.164,57	6.582,28	3.999,99	3.999,99

Al termine del 2016, dunque, il lavoratore ha utilizzato il plafond di euro 10.000 per euro 6.000,01, residuando un plafond di euro 3.999,99, da utilizzare entro il 2031.

3. CUD/2013 – Redditi prodotti all'estero

Rispetto al Modello CUD/2012 segnaliamo come le istruzioni al Modello CUD/2013 sembrano obbligare il sostituto d'imposta a rilasciare il CUD anche nel caso di redditi prodotti all'estero esentati da imposizione in Italia a fronte della normativa internazionale.

Mentre, infatti, le precedenti istruzioni affermavano che "il sostituto d'imposta che facoltativamente rilasci la certificazione (CUD) per redditi esentati da imposizione in Italia in quanto il percipiente risiede in uno Stato estero con cui è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte dirette, deve indicare l'importo dei predetti redditi esclusivamente nelle annotazioni (cod. AJ)", ora viene detto che "nella ipotesi di redditi totalmente esentati da imposizione in Italia, in quanto il percipiente risiede in uno Stato estero con cui è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte dirette, il sostituto d'imposta deve rilasciare la certificazione (CUD) per indicare l'importo di tali redditi esclusivamente nelle annotazioni (cod. AJ). Nel caso di redditi solo parzialmente esentati da imposizioni in Italia, l'ammontare del reddito escluso dalla tassazione deve essere indicato nelle sole annotazioni (cod. AJ)".

Le società che gestiscono lavoratori all'estero, dunque, dovranno prestare attenzione a questa novità e procedere in ogni caso al rilascio del Modello CUD

[Torna al sommario](#)

L'Assonime ha illustrato i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in merito al trattamento fiscale applicabile alle componenti retributive legate alla produttività delle imprese. Ricordiamo che il regime fiscale agevolato in commento, è stato introdotto dall'art. 2 del D.L. n. 93 del 27 maggio 2008, convertito con modificazioni nella legge n. 126 del 24 luglio 2008. La norma ha previsto, limitatamente all'anno 2008, l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 10 per cento sulle componenti della retribuzione connesse al lavoro straordinario ed agli incrementi di produttività; detta previsione si rendeva applicabile nel limite di 3.000 euro lordi per tutti i dipendenti del settore privato che avessero conseguito nel 2007 redditi da lavoro non superiori complessivamente a 30 mila euro lordi. L'agevolazione fiscale è stata, con successivi provvedimenti, prorogata per gli anni 2009 e 2010 (con modifiche circa condizioni e limiti per usufruire del trattamento di favore), ma limitatamente agli emolumenti connessi all'incremento della produttività.

Dopo le circolari nn. 49 e 59 del 2008, di commento alla novità normativa, l'Agenzia delle entrate è tornata ad occuparsi delle misure di agevolazione per i premi di produttività, con i seguenti provvedimenti:

- risoluzione n. 83 del 17 agosto 2010 – “Retribuzioni erogate ai dipendenti per lavoro notturno e straordinario”;
- circolare n. 47 del 27 settembre 2010 – “Imposta sostitutiva del 10 per cento su retribuzioni erogate ai dipendenti per lavoro straordinario”;
- circolare n. 48 del 27 settembre 2010 – “Compensi per incrementi di produttività: lavoro notturno e straordinario e sgravio contributivo”.

Oggetto dell'agevolazione fiscale

Con la risoluzione n. 83 del 2010 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che possono essere oggetto di tassazione agevolata:

- lavoro notturno, l'intero compenso percepito, composto dalla retribuzione ordinaria più la maggiorazione;
- lavoro articolato su turni, la sola maggiorazione retributiva;
- lavoro straordinario, l'intero compenso percepito, composto dalla retribuzione ordinaria più la maggiorazione;

Con la successiva circolare n. 47 del 2010, l'Agenzia ha precisato che risulta agevolabile il lavoro straordinario se subordinato al perseguimento di un incremento di produttività che possa trovare riscontro in una dichiarazione dell'impresa. Dunque, è necessario che all'adozione dell'imposta sostitutiva corrisponda un effetto positivo per l'impresa in termini di produttività o redditività. L'Agenzia precisa, infine, che anche l'agevolazione delle retribuzioni relative al lavoro notturno e di lavoro organizzato su turni deve ritenersi subordinata al perseguimento di un incremento di produttività, riscontrabile in una dichiarazione dell'impresa.

In ultimo, con la circolare n. 48 del 2010, è stata stabilita la procedura applicabile per poter recuperare le somme sulle quali non è stata applicata la tassazione sostitutiva per i periodi d'imposta 2008 e 2009. Con maggiore dettaglio, il datore di lavoro dovrà indicare nel CUD/2011 (dovrebbe essere il CUD 2011) le somme erogate negli anni 2008 e 2009 per il conseguimento di elementi di produttività e redditività, ovvero per lavoro straordinario assoggettabili a imposta sostitutiva. Il dipendente potrà in tal modo recuperare il proprio credito mediante la dichiarazione dei redditi per il 2011.

Con la circolare n. 31 del 2010 l'Assonime delinea il quadro del regime fiscale in commento, riassumendo le linee guida fornite dall'Amministrazione e evidenziando le aree di maggiore difficoltà interpretativa.

Il commento

Alla luce di quanto detto, occorre soffermarsi brevemente sulla prova, che deve essere documentata dall'impresa, dell'effettiva correlazione tra l'erogazione e l'incremento di produttività.

In merito a tale aspetto, l'Agenzia, ribadendo quanto precedentemente affermato nella circolare n. 49 del 2008, ha chiarito che il nesso di causalità deve essere documentato dall'impresa, attraverso, ad esempio, la comunicazione scritta al lavoratore della motivazione della somma corrisposta.

E', dunque, necessaria una dichiarazione da parte del datore di lavoro con la quale si attesti che la corresponsione di una somma a titolo di straordinario, lavoro notturno ovvero lavoro su turni è riferibile ad una prestazione lavorativa che abbia determinato un risultato utile per il conseguimento di elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

Questo risultato utile per l'impresa, inoltre, non deve necessariamente consistere nella produzione di un maggior utile (o di una maggiore redditività), in quanto, anche secondo la ricostruzione proposta dall'Assonime, deve ritenersi sganciato da logiche meramente economiche e finanziarie.

Rimangono ancora dei dubbi sulla natura di tale dichiarazione; non è chiaro, in altri termini, se la stessa debba essere indirizzata a ciascun dipendente ovvero se possa limitarsi ad una comunicazione generale. Ci si chiede, inoltre, se possa essere considerata utile allo scopo un'apposita indicazione nelle annotazioni al CUD. Sugli aspetti connessi alla prova ed alla natura della dichiarazione sarebbero opportune ulteriori specificazioni da parte dell'Amministrazione.

[Torna al sommario](#)

Considerazioni su: Corte di Cassazione, ordinanze nn. 23249 e 23250 del 2010 e Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 130 del 14 dicembre 2010. Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti segreteria@scgt.it

Corte di Cassazione, ordinanze nn. 23249 e 23250 del 2010.

Il fatto

La Corte di Cassazione si è pronunciata sulla nozione di residenza fiscale, evidenziando come la circostanza che il contribuente abbia dei figli minorenni affidati con obbligo di dimora degli stessi in Italia, non sia condizione di per sé sufficiente a far acquisire al contribuente lo status di soggetto fiscalmente residente in Italia. Oggetto della controversia era la definizione della residenza fiscale e, nello specifico, gli indizi utili alla corretta individuazione della stessa. In merito, l'Amministrazione aveva ritenuto la ricorrente fiscalmente domiciliata in Italia in quanto affidataria dei figli minorenni tenuti a non lasciare il Paese. La Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle entrate ritenendo giusto quanto affermato dai giudici d'appello, ossia che, in primo luogo, l'affidamento dei figli non deve comportare necessariamente la costante presenza del genitore affidatario in Italia, e, in secondo luogo, anche fuori dall'Italia la ricorrente aveva importanti relazioni personali. A fronte di ciò il ricorso è stato respinto.

Quadro normativo

Secondo l'art. 3 del T.U.I.R. "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti (...), e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato".

Relativamente alla determinazione della residenza fiscale, l'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. stabilisce che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile". I suesposti requisiti devono sussistere in capo al soggetto per la maggior parte del periodo d'imposta, ossia per più di 183 giorni nell'arco dell'anno solare (184 nel caso di anno bisestile).

Il commento

Un principio ormai pacifico tende a dare prevalenza agli interessi personali e familiari rispetto a quelli economici ed è proprio con riferimento a quest'ultimo aspetto che emerge la peculiarità dei pronunciamenti in commento, posto che, nel caso di specie, si è in presenza di due differenti interessi di natura sentimentale: l'interesse nei confronti dei figli fisicamente presenti in Italia e l'interesse nei riguardi del convivente residente nell'altro Stato. Dunque, il giudice di legittimità, confermando la sentenza di merito, sembra dare prevalenza ad un legame "non ufficiale" a scapito di quello con dei figli minorenni.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 130 del 14 dicembre 2010.

Il fatto

L'istante ha chiesto, con riferimento alla risoluzione n. 83/E del 17 agosto 2010 (si veda nostra segnalazione di novembre), se il regime di tassazione agevolata, previsto per i premi di

produttività, sia applicabile alle quote base e alle maggiorazioni relative alle seguenti ipotesi di attività lavorative:

- prestazioni di lavoro svolte nei turni promiscui (diurno/notturno) e notturni, previste dal C.C.N.L. per operai e impiegati di aziende editrici e stampatrici di giornali quotidiani e agenzie di stampa (c.d. contratto poligrafico);
- prestazioni di lavoro notturno svolte oltre le ore 23.00 da giornalisti, previste dal C.C.N.L. giornalistico.

Il parere dell'agenzia

Con la risoluzione n. 130 del 2010, è stato ribadito che la disciplina agevolativa che prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10% alle somme erogate in relazione ad incrementi di produttività ed efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa, si applica anche al lavoro notturno, al lavoro articolato su turni ed al lavoro straordinario.

In particolare, il regime, che agevola sia il compenso ordinario che la maggiorazione, è stato riferito anche a quei lavoratori non turnisti che prestano il loro lavoro giornaliero normale nel periodo notturno e a coloro che, occasionalmente, si trovano a rendere prestazioni rientranti nella nozione di lavoro notturno, così come definito dalla contrattazione collettiva.

Dunque, il lavoro a turni deve ritenersi in linea di principio riconducibile nel regime di tassazione agevolato, così come vi rientra, se correlato ad incrementi di produttività, competitività e redditività, il lavoro notturno, compreso quello reso da lavoratori non turnisti.

In tutti i casi (lavoro straordinario, notturno, a turni, premi di produttività), come precisato anche con la circolare n. 47 del 2010, la disciplina agevolativa si rende applicabile a condizione che il perseguimento della finalità di incremento di produttività trovi riscontro in un'attestazione del datore di lavoro. Questa deve essere effettuata con un'esplicita dichiarazione da apporre nello spazio riservato alle annotazioni della certificazione CUD.

Tale attestazione, secondo il parere dell'Agenzia, è condizione di per sé sufficiente a provare l'esistenza della finalità di incremento della produttività richiesta dalla norma.

Il commento

La risoluzione si presenta di particolare interesse in quanto esplicitamente afferma la possibilità di usufruire dell'agevolazione fiscale indicando nelle annotazioni al CUD che l'erogazione agevolata è connessa alla produttività. Secondo quanto stabilito dall'Amministrazione, dunque, non è necessaria altra specifica dichiarazione da parte del datore di lavoro.

[Torna al sommario](#)

OGGETTO: SEGNALAZIONE MARZO 2011. Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti segreteria@scgt.it

1. Agenzia delle Entrate, circolare n. 4 del 15.02.2011.

L'art. 33 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto¹ per i dirigenti e i collaboratori² di imprese che operano nel settore finanziario³ un prelievo, aggiuntivo rispetto alla normale imposizione fiscale, con aliquota del 10 per cento su specifici compensi di natura variabile quali bonus e stock options.

La base imponibile della suddetta addizionale è stabilita nella quota della retribuzione variabile che eccede il triplo di quella fissa annua; al fine della determinazione dell'importo soggetto all'ulteriore aliquota del 10 per cento, dunque, devono essere individuate le componenti retributive fisse previste dal contratto di lavoro o di collaborazione (al lordo quindi delle ritenute fiscali e previdenziali) e confrontarle con la retribuzione variabile maturata per il medesimo anno. Per quanto concerne le stock options, l'Amministrazione ritiene che tra queste ultime, attesa la formulazione generica della norma, rientrino tutte le forme di incentivazione realizzate con azioni; per la determinazione del valore si deve far riferimento al concetto di valore normale, individuato dall'art. 9 del T.U.I.R., al netto delle somme corrisposte dal beneficiario.

L'Amministrazione ha chiarito, inoltre, che sono soggetti alla normativa anche i dirigenti del settore bancario e finanziario che prestano la loro attività lavorativa all'estero. Per tali soggetti, ai fini dell'applicazione dell'aliquota addizionale del 10 per cento, occorrerà tener conto della retribuzione effettiva prevista dal contratto di lavoro, a prescindere dai criteri convenzionali di determinazione del relativo reddito da lavoro dipendente dettati dall'art. 51, comma 8-bis, del T.U.I.R..

Infine, ai sensi dell'art. 33 del decreto-legge n.78 del 2010, l'addizionale è trattenuta dal sostituto d'imposta al momento di erogazione dei bonus e delle stock options ed è successivamente versata utilizzando i codici tributo istituiti con risoluzione n. 1 del 4 gennaio 2011. In merito, con la risoluzione n. 31 dell'11.03.2011 l'Agenzia ha ritenuto che i sostituti d'imposta, che non abbiano operato le ritenute a titolo di addizionale al momento dell'erogazione dei suddetti compensi, possano provvedervi in sede di conguaglio senza applicazione di sanzioni, in ossequio al principio sancito dallo Statuto del contribuente (art. 10, comma 3 della legge n. 212 del 2000)⁴.

2. Agenzia delle Entrate, circolare n. 14 del 14.03.2011.

¹ L'articolo 56, comma 1 del decreto legge n. 78, prevede che lo stesso entri in vigore il giorno della sua pubblicazione nella Gazzetta ufficiale avvenuta il 31 maggio 2010. Pertanto, il maggior prelievo troverà applicazione sui compensi variabili corrisposti a partire dalla predetta data, anche se maturati in anni precedenti.

² L'addizionale trova applicazione nei confronti dei titolari di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, nel presupposto che anche a tali figure possa essere attribuito un elevato grado di autonomia e potere decisionale come si evince dalla relazione illustrativa al decreto che menziona tra i destinatari della norma gli amministratori di società.

³ Per ciò che concerne l'ambito di applicazione, in mancanza di una espressa definizione di "settore finanziario" da parte della norma in esame, l'Amministrazione finanziaria ritiene che questo vada individuato nelle banche e negli altri enti finanziari, nonché negli enti e nelle altre società la cui attività consista in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni.

⁴ Articolo 10, comma 3, legge n. 212/2000: "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto."

Come ogni anno, l'Agenzia ha emanato una circolare che definisce gli adempimenti dei sostituti d'imposta, dei Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e dei professionisti abilitati nelle varie fasi dell'assistenza fiscale prestata.

Per quanto riguarda le principali novità contenute nella circolare, in questa sede si segnalano le modalità per quantificare il rimborso relativo alle somme erogate negli anni 2008 e 2009 a titolo di incremento della produttività ed assoggettate a tassazione ordinaria (si vedano nostre precedenti segnalazioni). In tal caso, infatti, il contribuente può recuperare le maggiori imposte versate utilizzando il modello 730/2011 a condizione che nel CUD/2011 sia certificata, nelle annotazioni, la natura delle somme erogate.

Al riguardo, se il modello 730/2011 è presentato al proprio sostituto d'imposta il rimborso può essere effettuato solo se lo stesso sostituto ha fornito l'assistenza fiscale per l'anno o gli anni cui si riferiscono le somme erogate per incremento della produttività o se per gli stessi anni il dipendente non ha presentato dichiarazione perché esonerato ed ha un solo CUD rilasciato dallo stesso sostituto. Stessa modalità può essere utilizzata qualora si sia verificato il passaggio di dipendenti da un datore di lavoro ad un altro senza interruzione del rapporto di lavoro ovvero di dipendenti all'interno dello stesso gruppo.

Il Caf o il professionista, con l'apposizione del visto di conformità sul modello 730/2011, certifica la sussistenza del rimborso calcolato a seguito della/e liquidazione/i della/e dichiarazione/i precedente/i avendo esaminando la documentazione necessaria per tale operazione.

In presenza di certificazione rilasciata dal datore di lavoro diversa dal CUD non è possibile utilizzare il 730/2011 per ottenere il rimborso. In questo caso, il contribuente può presentare il Modello Unico 2011 o un'apposita istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973.

Se il CUD originario presenta errori od omissioni non può essere utilizzato il modello 730/2011 per richiedere il rimborso della maggiore imposta versata sui premi di produttività. Pertanto il contribuente può presentare esclusivamente istanza di rimborso⁵. In ugual modo, se il contribuente intende correggere la dichiarazione per il 2008 contenente errori od omissioni che hanno determinato un maggior debito o un minor credito, non essendo più consentito presentare una dichiarazione integrativa con esito favorevole essendo decorso il termine per il recupero delle imposte pagate sulle somme per incremento della produttività riferite a tale anno, non può essere utilizzato il modello 730/2011 ma è necessario presentare una istanza di rimborso.

Infine, si precisa che le detrazioni legate al reddito, devono essere nuovamente calcolate mantenendo inalterati i dati già dichiarati (giorni di spettanza, percentuali) che ne hanno determinato la fruizione nell'anno della dichiarazione originaria. Anche per i soggetti che non hanno presentato la dichiarazione per gli anni 2008 e 2009, in quanto esonerati, si deve procedere alla nuova liquidazione delle imposte dovute partendo dai dati indicati nei CUD relativi a tali anni.

3. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, interpello n. 14 dell'8.03.2011.

Il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro ha presentato istanza di interpello al fine di conoscere la corretta applicazione delle norme concernenti il regime contributivo e fiscale

⁵ Ai sensi dell'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973.

relativo alle somme versate a Casse di assistenza aventi esclusivamente fine assistenziale⁶. In particolare l'istante ha chiesto se sia possibile escludere le suddette somme dalla base imponibile contributiva, nel caso in cui le stesse siano versate ad una Cassa che, pur erogando prestazioni assistenziali in virtù di accordi collettivi, non operi negli specifici ambiti di intervento previsti dal Decreto del Ministro della Salute di cui all'art. 51, comma 2, lett. a) del T.U.I.R..

In via preliminare il Ministero ricorda che nel nostro ordinamento vige il principio di armonizzazione delle basi contributiva e fiscale. In virtù di tale principio, l'assoggettamento a prelievo contributivo dei redditi di lavoro dipendente è disposto sulla medesima base imponibile individuata ai fini fiscali, fatte salve alcune eccezioni dettate dalla diversa tipologia di prelievo o ispirate da considerazioni di ordine generale in materia di politica previdenziale.

Ai sensi, poi, dell'art. 51, comma 2, lett. a) del T.U.I.R., non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente *"(...) i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o cassa aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della Salute di cui all'art. 10, comma 1, lett. e-ter), per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20"*.

La norma in esame, dunque, specifica e determina l'ambito di applicazione della non concorrenza riferendosi, nel dettaglio, ad enti e casse aventi esclusivamente fine assistenziale che operino negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della Salute.

Ne consegue che ai fini della fruizione del regime di esenzione fiscale non risulta sufficiente la semplice erogazione di somme alle casse in questione, ma tale agevolazione può trovare applicazione solo nella misura in cui ricorra l'ulteriore condizione limitativa specificata nel contenuto e nelle modalità con decreto ministeriale all'uopo emanato.

Dunque, i contributi versati ad una cassa che eroga prestazioni assistenziali, non operante negli specifici settori d'intervento di cui all'art. 51 T.U.I.R., non possono beneficiare dell'esenzione rilevante sul versante fiscale, trovando invece applicazione la sola esclusione dall'imponibile contributivo di cui all'art. 12, della legge n. 153/69.

[Torna al sommario](#)

⁶ Di cui agli articoli 6, D.Lgs. n. 314/1997 e 51, comma 2, lett. a) del T.U.I.R..

OGGETTO: SEGNALAZIONE MAGGIO 2011. Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti segreteria@scgt.it

1. Agenzia delle Entrate, circolare n. 19 del 10.05.2011.

La circolare congiunta dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero del Lavoro torna sul tema dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sugli emolumenti relativi alla produttività aziendale erogati nel 2011 ai lavoratori dipendenti del settore privato, risolvendo i dubbi sorti in relazione alla precedente circolare 3/E del 14 febbraio 2011 (vedi nostre precedenti segnalazioni).

La prima problematica affrontata dal provvedimento in commento attiene alla possibilità che un accordo collettivo intervenga a disciplinare retroattivamente le erogazioni connesse alla produttività.

Al riguardo, l'Amministrazione precisa che la normativa è finalizzata a sostenere un effettivo incremento di produttività indotto dalla contrattazione collettiva decentrata e, conseguentemente, non è prevista la possibilità della correlazione ex post tra le somme erogate e la produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa o ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale. D'altro canto, prosegue la circolare, "proprio perché deve trattarsi di emolumenti versati in attuazione di contratti collettivi territoriali o aziendali è evidente che l'accordo territoriale o aziendale in applicazione del quale le somme sono versate deve essere stato stipulato prima della loro erogazione".

Secondo l'Amministrazione, dunque, "le somme erogate dal datore di lavoro nel 2011 prima della stipula dell'accordo o del contratto collettivo non possono essere soggette all'imposta sostitutiva, anche quando l'accordo preveda la retroattività al 1° gennaio e le somme si riferiscano a prestazioni effettuate nel 2011".

Una soluzione di diverso avviso potrebbe consentire alle parti sociali di aggirare il precetto normativo collegando la detassazione alle previsioni dei contratti aziendali o territoriali.

La circolare prende atto dell'incertezza che ha accompagnato, nei primi mesi dell'anno, il regime fiscale delle somme in oggetto e, conseguentemente, ritiene che "ai sostituti d'imposta, i quali nei mesi di gennaio e febbraio abbiano applicato la detassazione su voci variabili della retribuzione, in assenza di accordi o contratti collettivi di II livello, seguendo il comportamento adottato negli anni passati, non debbano essere applicate le sanzioni" a condizione, però, che gli stessi sostituti procedano ad effettuare i versamenti delle maggiori imposte dovute entro il 1° agosto 2011.

La seconda problematica affrontata dalla circolare attiene alla forma dell'accordo collettivo. Nella precedente circolare n. 3/E l'Agenzia delle entrate aveva rilevato come fosse astrattamente possibile la stipula di un accordo collettivo non scritto. Nel provvedimento in commento l'Amministrazione muta il proprio avviso rilevando come "ai fini della prova ed allo scopo di scongiurare contenziosi sul punto, sia indispensabile la formalizzazione per iscritto".

2. Agenzia delle Entrate, circolare n. 20 del 13.05.2011.

Nel provvedimento citato l'Agenzia delle Entrate risponde ad una serie di quesiti in materia di Irpef. In questa sede si ritiene di particolare interesse riportare le precisazioni svolte con riferimento al lavoro prestato all'estero.

a) Assenza del settore di riferimento nel decreto ministeriale

E' possibile avvalersi della tassazione su base convenzionale anche nel caso in cui nel decreto non sia individuabile l'attività svolta dal contribuente operando una assimilazione ad attività similari?

Risposta: la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime.

b) Riduzione delle retribuzione convenzionale

A seguito della sostituzione di un vecchio contratto di lavoro, con un nuovo contratto, a tempo indeterminato, ma con orario di lavoro dimezzato e stipendio mensile dimezzato, è possibile dichiarare l'importo dimezzato della retribuzione convenzionale?

Risposta: la possibilità di frazionare le retribuzioni convenzionali è prevista dal decreto del Ministro del Lavoro che ne determina annualmente l'ammontare, al fine di adeguarle alla durata effettiva del periodo di lavoro nel corso del mese in caso di assunzione, risoluzione, trasferimenti da o per l'estero nel corso del mese. Sulla base di tale criterio si può ritenere che, nell'ipotesi in cui il contratto di lavoro preveda che il rapporto di lavoro sia svolto a tempo parziale, la retribuzione convenzionale possa essere ridotta proporzionalmente alla riduzione dell'orario di lavoro.

[Torna al sommario](#)

4. Cassazione n. 9867 del 05.05.2011.

Con la sentenza n. 9867 del maggio scorso la Suprema Corte si è occupata dei rapporti tra sostituto d'imposta e sostituito nel caso in cui il reddito di lavoro dipendente non sia assoggettato a ritenute alla fonte.

In particolare, il caso sottoposto al vaglio dei giudici di legittimità riguardava un avviso di accertamento emesso nei confronti di una lavoratrice dipendente che aveva percepito dei compensi «in nero» e che non aveva incluso detti redditi nella propria dichiarazione annuale. La società datrice di lavoro non aveva provveduto ad effettuare le relative ritenute e, conseguentemente, le imposte sugli emolumenti in questione potevano a tutti gli effetti qualificarsi come evase.

La linea difensiva scelta dalla contribuente faceva leva sulla propria ignoranza circa il comportamento tenuto dal datore di lavoro e sulla conseguente buona fede che l'aveva indotta a non presentare la dichiarazione dei redditi. La Commissione tributaria regionale aveva, confermando la sentenza di primo grado, annullato l'avviso di accertamento nel presupposto che:

- non risultava che datore di lavoro e lavoratrice avessero stretto un accordo per non dichiarare gli emolumenti in questione;
- la lavoratrice non era obbligata a controllare le scritture contabili dell'azienda e quindi non poteva sapere che la società non aveva operato ritenute alla fonte;
- in ogni caso, la lavoratrice aveva operato in buona fede, ritenendo di non dover presentare la dichiarazione di redditi derivanti dal suo unico rapporto di lavoro.

La Suprema Corte considera tutte queste circostanze irrilevanti ai fini della definizione degli obblighi tributari posto che «in caso di mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del datore di lavoro, il soggetto obbligato al pagamento del tributo è comunque anche il lavoratore contribuente. In presenza dell'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto ... l'intervento del sostituto lascia inalterata la posizione del sostituito, il quale è specificamente gravato dell'obbligo di dichiarazione i redditi assoggettati a ritenuta. Da ciò consegue che, quando la ritenuta non sia stata operata su emolumenti che pur costituiscono componente di reddito, alla omissione il percettore dovrà ovviare, dichiarando i relativi proventi e calcolando l'imposta sull'imponibile alla cui formazione quei proventi hanno concorso».

Le motivazioni poste alle base della decisione in commento appaiono senza dubbio condivisibili; o meglio, condivisibile è la conclusione raggiunta, nel caso di specie, dal giudice di legittimità. Alla luce dell'atteggiarsi dei rapporti tra sostituto e sostituito, difatti, non può che concludersi per l'autonoma obbligazione tributaria del lavoratore il quale è direttamente responsabile del pagamento delle imposte. D'altra parte, l'evasione collegata alla fattispecie presentata al vaglio della Cassazione sembra talmente evidente da far sembrare naturale la decisione assunta dal

giudice di legittimità. Non sembra pensabile, difatti, che un dipendente pagato «in nero» adduca di non sapere che le ritenute non sono state operate posto che nell'ambito del lavoro dipendente esistono tutta una serie di documenti tipici, quali la busta paga ed il CUD, che un lavoratore sa di dover ricevere dal proprio datore.

Le conclusioni della sentenza, però, sono decisamente penalizzanti per il dipendente in tutti quei casi in cui il datore versi minori ritenute per via di una inesatta interpretazione della normativa tributaria. In queste ipotesi, dunque, il contribuente potrebbe essere sanzionato per un comportamento a lui non direttamente imputabile e nei confronti del quale difficilmente potrebbe esercitare una forma di controllo.

5. Agenzia delle Entrate, circolare n. 28 del 21.06.2011.

L'Agenzia delle Entrate risponde ad una serie di quesiti in materia di Irpef. In questa sede si ritiene di particolare interesse riportare le precisazioni svolte con riferimento al modulo RW attinente al monitoraggio delle attività detenute all'estero.

a) Disponibilità e possibilità di movimentazione

Domanda. E' ormai noto che sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione. L'obbligo di monitoraggio è applicabile anche agli amministratori di società che hanno la possibilità di movimentare i conti correnti esteri della società?

Risposta. Per effetto di consolidati orientamenti giurisprudenziali, sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione. E' il caso, ad esempio, del conto corrente estero intestato ad un soggetto residente sul quale vi è la delega di firma di un altro soggetto residente; in tal caso, anche il delegato è tenuto alla compilazione del modulo RW per l'indicazione dell'intera consistenza del conto corrente detenuto all'estero e dei relativi trasferimenti.

Nella circolare n. 45/E del 2010 è stato chiarito che tale obbligo sussiste esclusivamente qualora si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera delega ad operare per conto dell'intestatario.

E' da ritenersi esclusa, in sostanza, l'esistenza di un autonomo obbligo di monitoraggio nell'ipotesi in cui il soggetto che ha la disponibilità dell'attività estera possa esercitare esclusivamente un mero potere dispositivo in ordine alle predette attività in esecuzione di un mandato per conto del soggetto intestatario. E' il caso, ad esempio, degli amministratori che hanno il potere di firma su conti correnti della società in uno Stato estero e che hanno la possibilità di movimentare i capitali pur non essendo beneficiari dei relativi redditi.

b) Esonero dalla compilazione del modulo RW

Domanda. L'esonero dalla compilazione del modulo RW previsto per i lavoratori frontalieri riguarda anche eventuali disponibilità precedenti all'inizio dello svolgimento dell'attività lavorativa sempre che siano detenute nello stato ove viene svolta tale attività?

Risposta. Per quanto riguarda l'ambito oggettivo dell'esonero, esso si riferisce alle attività detenute all'estero nello stesso periodo d'imposta in cui per il lavoratore si è realizzata la condizione soggettiva di "frontaliere". A tal fine, come chiarito nella risoluzione n. 128/E del 10 dicembre 2010, è necessario che il contribuente svolga tale attività alla data del 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento e che in ogni caso l'attività lavorativa sia stata prestata all'estero per un numero di giorni maggiore di 183 nell'arco del medesimo anno, anche se non in maniera ininterrotta.

[Torna al sommario](#)

1. Cassazione sentenza n. 19790 del 28.09.2011.

Con la sentenza n. 19790 la Suprema Corte si è occupata del rapporto tra datore di lavoro e lavoratore nel caso in cui, a seguito di un procedimento esecutivo, sorga una controversia sull'ammontare esatto che il debitore (datore di lavoro) deve versare al dipendente. In particolare, la questione controversa era se l'esecuzione dovesse avvenire al lordo ovvero al netto delle ritenute di legge.

La Corte ha stabilito che l'accertamento e la liquidazione dei crediti pecuniari del lavoratore per le differenze retributive debbano essere effettuati al lordo delle ritenute sia contributive che fiscali. La Suprema Corte ribadisce che nel caso di inadempimento del datore di lavoro dell'obbligo di versare i contributi nei termini previsti dalla legge, quest'ultimo resta obbligato in via esclusiva, senza possibilità di rivalersi nei confronti del lavoratore; per quanto concerne le ritenute fiscali, il meccanismo di queste inerisce ad un momento successivo a quello dell'accertamento e della liquidazione delle spettanze retributive e si pone in relazione al distinto rapporto d'imposta, sul quale il giudice chiamato all'accertamento ed alla liquidazione non ha il potere di interferire. Del resto, aggiunge la Corte, il lavoratore le vedrà assoggettate, secondo il criterio di cassa, a tassazione soltanto una volta che le avrà percepite. Per le ritenute fiscali, soccorrerà il meccanismo della tassazione dei redditi arretrati, sui quali incomberà al lavoratore, dopo averli materialmente percepiti e dichiarati, corrispondere, su liquidazione del competente ufficio, le relative imposte.

La Corte afferma, dunque, che l'esecuzione ha luogo per l'importo dovuto, al lordo delle ritenute previdenziali e fiscali.

2. Agenzia delle Entrate, circolare n. 41 del 5.08.2011.

L'Agenzia delle Entrate fornisce i primi chiarimenti in ordine alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel D.L. 6.07.2011, n. 98 convertito, con modificazioni, dalla legge 15.07.2011, n. 111. In questa sede si ritiene di particolare interesse riportare le precisazioni svolte con riferimento al regime di tassazione di *bonus* e *stock options* per il settore finanziario.

I commi 50-*bis* e 50-*ter* dell'art. 23 del decreto n. 98 del 2011 hanno modificato l'art. 33 del D.L. n. 78 del 2010, il quale, si ricorda, aveva introdotto una aliquota addizionale all'Irpef del 10% sui compensi erogati, a dirigenti e collaboratori di società operanti nel settore finanziario, sotto forma di *bonus* e *stock options* eccedenti il triplo della retribuzione fissa.

In particolare, il comma 50-*bis* ha aggiunto il comma 2-*bis* all'art. 33, stabilendo che l'addizionale si applica sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione; pertanto viene abbassata la soglia di applicabilità del prelievo aggiuntivo. Per chiarire la nuova disciplina, l'Agenzia prospetta anche un esempio numerico; in particolare, a fronte di una

retribuzione fissa pari a 1.000 e di compensi variabili pari a 1.800, la quota di questi ultimi soggetti all'addizionale è pari a 800.

Il successivo comma 50-ter dell'art. 23 stabilisce, poi, che il nuovo comma 2-bis si applica ai compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011 anche se maturati in precedenza. In merito l'Agenzia prospetta il seguente esempio: dirigente con retribuzione fissa pari a 100 cui siano corrisposti *bonus o stock options* per 350, erogati 250 ad aprile 2011 e 100 ad ottobre 2011. In tal caso, la parte di retribuzione variabile pari a 100, corrisposta dopo il 17 luglio 2011, che singolarmente considerata non supera l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione, sommata alla quota di 250, precedentemente corrisposta, supera il nuovo limite previsto dal comma 2-bis con conseguente applicazione dell'addizionale sull'intero importo di 100.

3. Commissione Tributaria Provinciale Milano sentenza n. 241 del 20.07.2011.

La Commissione provinciale si è pronunciata sul ricorso presentato da una ricorrente, persona fisica residente nel Principato di Monaco nel periodo compreso dall'aprile 1977 e l'ottobre 2006, avverso un avviso di accertamento mediante il quale l'Ufficio accertava una maggiore Irpef per il periodo d'imposta 2005.

In particolare, l'Amministrazione aveva proceduto a rettificare l'ammontare del reddito imponibile dichiarato dalla ricorrente per l'anno d'imposta 2005, avendo appurato che la stessa aveva percepito, oltre ai compensi derivanti da un contratto a progetto con un soggetto italiano, anche redditi di lavoro dipendente ed assimilati, corrisposti da un sostituto d'imposta residente all'estero. Secondo l'Ufficio, detti redditi avrebbero dovuto essere assoggettati a tassazione in Italia considerando che la ricorrente, nonostante quanto da lei dedotto, doveva essere considerata fiscalmente residente nel nostro Paese. Ad avviso dell'Amministrazione, la residenza italiana era provata dal possesso di un immobile e dal relativo consumo energetico rilevabile dalle utenze.

La Commissione tributaria nega che "l'utenza di fornitura di energia elettrica domestica possa far configurare *in re ipsa* il requisito previsto dall'art. 2, comma 2 del T.U.I.R.". La semplice intestazione del contratto non è di per sé elemento sufficiente per ricondurre in Italia la sede principale degli affari e degli interessi della ricorrente; inoltre la modesta quantità di KWH di energia consumata deve portare ad escludere l'esistenza di una fornitura energetica diversa da quella domestica (ad esempio ad uso ufficio).

Alla luce di quanto dedotto dai giudici, pertanto, la ricorrente correttamente non aveva indicato, nella dichiarazione dei redditi, né il reddito derivante dal rapporto lavorativo estero, né i compensi ritratti a fronte di un contratto a progetto. In merito a quest'ultimo, la Corte, evidenzia che l'attività di collaborazione coordinata e continuativa (nella modalità del contratto a progetto) era stata assoggettata a ritenuta alla fonte, a titolo d'imposta in misura pari al 30%. Dunque, legittimamente a tale reddito era stata applicata la previsione di cui all'art. 24, comma 1-ter del D.P.R. 600 del 1973, secondo cui sulla parte imponibile dei redditi di lavoro dipendente ed

assimilati corrisposti a soggetti non residenti, si opera la ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30%.

[Torna al sommario](#)

OGGETTO: SEGNALAZIONE OTTOBRE 2011

Circolare Assonime n. 27 del 28 ottobre 2011 Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti segreteria@sctg.it

La circolare illustra la disciplina fiscale dell'addizionale sui compensi erogati sotto forma di bonus e stock option a dirigenti e collaboratori del settore finanziario alla luce delle disposizioni introdotte dall'art. 33, D.L. n. 78/2010, successivamente oggetto di modifiche ad opera delle legge n. 111/2011, e dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nelle circolari nn. 4/E del 15 febbraio 2011 e 41/E del 5 agosto 2011.

Come noto, il D.L. n. 78/2010 ha introdotto un'addizionale del 10% sui compensi erogati sotto forma di bonus e stock option ai dirigenti e ai collaboratori coordinati e continuativi operanti nel settore finanziario che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione erogata.

Successivamente la legge n. 111/2011 ha ampliato la base di commisurazione del prelievo. La manovra estiva ha, infatti, previsto che l'addizionale del 10% sia dovuta sulla parte degli emolumenti variabili, sotto forma di bonus e stock option, che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione; viene dunque meno, rispetto all'originaria formulazione, il riferimento all'eccedenza rispetto al triplo della retribuzione.

A tal proposito, l'Assonime fa notare che la norma, causa l'imperfetta formulazione letterale, ha suscitato molte perplessità. Inoltre, alcune difficoltà di interpretazione sono derivate proprio dai chiarimenti ministeriali che su tale disciplina si sono succeduti.

Secondo l'Assonime, le modifiche sembrerebbero non aver inciso né sull'ambito oggettivo né su quello soggettivo dell'addizionale, ma solo sulla determinazione della relativa base imponibile. In particolare, sotto il profilo soggettivo, la previsione normativa resta circoscritta ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario, nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore⁷. Per quanto riguarda il presupposto oggettivo, l'addizionale continua ad essere dovuta a condizione che la retribuzione del dirigente o del collaboratore si articoli in una componente fissa e in una componente variabile e sempre che la seconda superi il triplo della prima.

Dunque, dal tenore letterale della nuova norma, sembrerebbe che venga modificata solo la base imponibile: l'applicazione dell'addizionale continuerebbe ad essere condizionata alla circostanza che il compenso variabile superi tre volte la parte fissa della retribuzione; verificata questa condizione, la base imponibile dell'addizionale risulterebbe però costituita dall'intera eccedenza della componente retributiva variabile su quella fissa e non più solo dalla parte della componente retributiva variabile che supera il triplo della retribuzione.

⁷ In assenza di una espressa definizione di settore finanziario, la circolare n. 4/E del 2011, chiarisce che esso deve essere individuato nelle banche e negli altri enti finanziari, nonché negli enti e nelle altre società la cui attività consista in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni. In tale ambito devono essere ricondotte le banche nonché le società di gestione (SGR), le società di intermediazione mobiliare (SIM), gli intermediari finanziari, gli istituti che svolgono attività di emissione di moneta elettronica, le società esercenti le attività finanziarie indicate nell'art. 59, comma 1, lett. b) del Testo unico bancario, le holding che assumono gestiscono partecipazioni in società finanziarie, creditizie o industriali.

Tale interpretazione, però, non sembra seguita dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 41/E del 5 agosto 2011. L’Amministrazione finanziaria, pur riconoscendo che la modifica apportata dal D.L. n. 98/2011 riguarda esclusivamente la base imponibile e non il profilo oggettivo dell’addizionale, finisce col ritenere implicitamente abrogato anche il requisito del superamento del limite del triplo della parte fissa della retribuzione. Nell’ottica dell’Agenzia, quindi, l’addizionale si rende applicabile quando bonus e stock option superano la parte fissa della retribuzione e non più il triplo della stessa.

Secondo la circolare Assonime la soluzione interpretativa seguita dall’Agenzia potrebbe prestare il fianco a qualche critica considerando che la norma del 2011 non avrebbe in alcun modo modificato il presupposto oggettivo di applicazione della norma, che resterebbe costituito dalla corresponsione di compensi variabili per importi superiori a tre volte la parte fissa della retribuzione. L’attuale disciplina continuerebbe, ad avviso di Assonime, a riferirsi ai compensi indicati nel comma 1 dell’art. 33 del decreto legge n. 78 del 2011 e sembrerebbe così far salvo il requisito oggettivo previsto nella norma originaria.

*** **

Risulta evidente come la questione rivesta una importanza di primo rilievo posto che l’ammontare dell’addizionale, a seconda della linea esegetica scelta, potrebbe variare in maniera consistente. Come visto, la posizione dell’Agenzia è chiara; d’altro lato le osservazioni svolte dall’Assonime sono ragionevoli e, per certi versi, condivisibili. Per risolvere la questione, dunque, non può che auspicarsi un chiarimento a livello legislativo; in alternativa, i giudici tributari potrebbero essere chiamati a pronunciarsi sulle controversie promosse dai dipendenti e dai collaboratori che, pur subendo il prelievo da parte del sostituto d’imposta, ritengono non dovuta l’addizionale a fronte del mancato superamento del limite quantitativo rappresentato dal triplo della retribuzione base.

[Torna al sommario](#)

OGGETTO: SEGNALAZIONE NOVEMBRE 2011

Decreto 21 novembre 2011 Dott. Francesco delli Falconi e Avv. Giuseppe Marianetti
segreteria@scgt.it

Con la cd. Manovra d'estate (D.L. n. 138/2011, convertito dalla legge n. 148/2011) è stato introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013, un contributo di solidarietà del 3 per cento sul reddito complessivo (di cui all'articolo 8 del T.U.I.R.) di importo superiore a 300.000 euro lordi annui. Il predetto contributo si applica sulla parte di reddito eccedente il citato importo. L'articolo 2, comma 2 del D.L. n. 138/2011 rinviava ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, l'attuazione della previsione normativa; detto decreto è stato emanato il 21 novembre 2011.

Nello specifico, l'articolo 1 del decreto stabilisce che ai fini della verifica del superamento del limite di **300.000** euro rilevano anche il reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 9, comma 2, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, al lordo della riduzione ivi prevista, e i trattamenti pensionistici di cui all'articolo 18, comma 22-*bis*, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, al lordo del contributo di perequazione ivi previsto. Il contributo di solidarietà non si applica sui redditi di cui all'articolo 9, comma 2, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e di cui all'articolo 18, comma 22-*bis*, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.⁸

Ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il contributo di solidarietà è deducibile dal reddito complessivo prodotto nello stesso periodo d'imposta cui si riferisce il contributo di solidarietà medesimo. Per l'accertamento, la riscossione e il contenzioso si applicano le disposizioni vigenti per le imposte sui redditi.

L'articolo 2 del decreto chiarisce, poi, le modalità di determinazione e di versamento del contributo di solidarietà. In particolare, il contributo di solidarietà è determinato in sede di dichiarazione dei redditi ed è versato in unica soluzione unitamente al saldo dell'IRPEF. Inoltre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente e ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, il contributo di solidarietà è determinato dai sostituti d'imposta all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno. Il relativo importo è trattenuto in unica soluzione nel periodo di paga in cui sono svolte le operazioni di conguaglio di fine anno ed è versato nei termini e secondo le modalità ordinarie previsti per le ritenute IRPEF.

⁸ Gli interventi normativi citati prevedono che gli emolumenti dei dipendenti pubblici, di cui all'articolo 2, comma 9, D. Lgs. n.78/2010, limitatamente al periodo 2011-2013, e i trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie, di cui all'articolo 18, comma 22-*bis*, D.Lgs. n. 98 del 2011, per il periodo 1° agosto 2011-31 dicembre 2014, i cui importi complessivamente superino 90.000 euro lordi annui, sono assoggettati ad un contributo pari al 5 per cento della parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché pari al 10 per cento per la parte eccedente 150.000 euro.

Infine, per la determinazione dell'IRPEF dovuta sui redditi oggetto delle operazioni di conguaglio di fine anno, il sostituto d'imposta riconosce la deduzione dell'importo trattenuto a titolo di contributo di solidarietà, indicandolo, poi, nel CUD.

[Torna al sommario](#)

4. Corte di Cassazione civile, sez. V, sentenza n. 29579 del 29 dicembre 2011

La Suprema Corte nella sentenza n. 29579/2011 afferma che la somma corrisposta ad un dipendente a titolo di risarcimento del danno da perdita di *chances*, a seguito della mancata promozione a margine di un concorso interno, non costituisce una ricchezza imponibile in quanto costituisce una *restitutio in integrum* di un danno emergente e non di un lucro cessante.

La pronuncia trae origine dalla vicenda di una dipendente che aveva partecipato, con esito negativo, ad un concorso interno all'azienda per una progressione di carriera. La stessa si era rivolta al giudice del lavoro, il quale aveva condannato l'azienda al pagamento di una somma per riparare il pregiudizio da questa sofferto, costituito dalla lesione del suo diritto al rispetto della regolarità del concorso.

La dipendente presentava istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate relativamente alle ritenute effettuate dal datore, a suo dire erroneamente subite, atteso che le somme non sarebbero state imponibili, in quanto non afferenti al risarcimento di danni per la perdita di reddito (lucro cessante).

La contribuente, a seguito della mancata risposta dell'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso presentata, impugnava il silenzio-rifiuto, ma la Commissione tributaria provinciale respingeva il suo ricorso ritenendo che le somme in oggetto avessero natura reddituale e fossero da assoggettare ad imposizione fiscale. I giudici d'appello si pronunciavano a favore della contribuente, affermando che il risarcimento in parola dovesse essere qualificato come "ristoro della lesione subita dal proprio patrimonio giuridico e non come reintegrazione del reddito di lavoro dipendente non percepito".

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per Cassazione, eccependo la violazione dell'articolo 6 del T.U.I.R. ed argomentando che i giudici dell'appello avrebbero errato nel non ritenere la natura reddituale delle somme erogate dal datore di lavoro, anche considerando che l'ammontare era stato determinato dal giudice sulla base del presunto maggior reddito che la contribuente avrebbe percepito se fosse stata promossa sulla base del concorso interno.

La Suprema Corte non ha condiviso l'assunto della difesa dell'Amministrazione finanziaria e, nel respingere il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ha statuito che il risarcimento riconosciuto alla contribuente era connesso alla perdita di *chance* lavorative.

La Suprema Corte si era già espressa in passato in tal senso⁹ e nella motivazione della sentenza in commento ribadisce che "la perdita di *chance*, consistente nella privazione della possibilità di sviluppi o progressioni nell'attività lavorativa, costituisce un danno patrimoniale risarcibile, qualora sussista un pregiudizio certo (anche se non nel suo ammontare) consistente non in un lucro cessante, bensì nel danno emergente da perdita di una possibilità attuale; ne consegue che la *chance* è anch'essa una entità patrimoniale giuridicamente ed economicamente valutabile, la cui perdita produce un danno attuale e risarcibile, qualora si accerti, anche utilizzando elementi

⁹ Corte di Cassazione, sentenza n. 11322/2003.

presuntivi, la ragionevole probabilità della esistenza di detta chance intesa come attitudine attuale”.

5. D.L. n. 201/2011, articolo 24, comma 31.

L’articolo 24 del D. L. 201/2011, convertito dalla legge n. 214/2011 e relativo alle modifiche dei trattamenti pensionistici, al comma 31 prevede che “alla quota delle indennità di fine rapporto di cui all’articolo 17, comma 1, lettere a) e c), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, erogate in denaro e in natura, di importo complessivamente eccedente euro 1.000.000 non si applica il regime di tassazione separata di cui all'articolo 19 del medesimo TUIR.”

Nel dettaglio, la lettera *a)* dell’articolo 17 del T.U.I.R. fa riferimento, relativamente al reddito di lavoro dipendente: (i) al TFR e alle indennità equipollenti, (ii) alle altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, compresa l’indennità di preavviso, (iii) alle somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell’obbligo di non concorrenza, nonché (iv) alle somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell’autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro.

La lettera *c)* del medesimo articolo disciplina i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa¹⁰ e, in particolare: (i) le indennità percepite per la cessazione di tali rapporti purché il diritto alla loro percezione risulti da atto di data certa anteriore all’inizio del rapporto e (ii) le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell’autorità giudiziaria o di transazioni sulla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

La norma, per espressa previsione normativa emanata in deroga allo Statuto del contribuente, si applica retroattivamente a tutte le indennità di cui si discute il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011.

Per quanto attiene agli adempimenti del sostituto d’imposta si segnala che le istruzioni al Modello CUD/2012 prevedono che al punto 1 della Parte B debba essere indicato l’importo complessivo delle indennità di cui all’articolo 17 comma 1, lettere a) e c) del T.U.I.R. eccedente il milione di euro da assoggettare a tassazione ordinaria. Nelle annotazioni (cod. BZ) deve essere indicato l’ammontare complessivo eccedente il milione di euro e nella medesima annotazione deve essere inoltre evidenziato l’ammontare delle singole indennità corrisposte.

[Torna al sommario](#)

¹⁰ Articolo 50, comma 1, lettera c-bis, del T.U.I.R.

6. Agenzia delle Entrate, circolare n. 3 del 28.02.2012

Con la circolare n. 3 del 2012 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito all'applicazione della tassazione ordinaria, in luogo della tassazione separata, alla quota delle indennità e dei compensi legati alla cessazione di un rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all'art. 17, comma 1, lett. a) e c) del T.u.i.r., eccedenti l'importo di un milione di euro.

In primo luogo, l'Agenzia chiarisce che il rinvio effettuato dalla norma deve intendersi riferito a tutte le indennità di fine rapporto di cui alla lettera a) del primo comma dell'articolo 17 e non solo al TFR.

Un'ulteriore precisazione attiene poi ai criteri con cui determinare la quota da assoggettare a tassazione ordinaria nel caso in cui siano effettuate corrisposizioni di natura diversa. Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le stesse debbano confluire nel reddito complessivo nel seguente ordine:

- altre indennità e somme, comprese quelle non commisurate alla durata del rapporto di lavoro, a partire da quelle maturate più di recente;
- TFR e indennità equipollenti, a partire da quelle maturate più di recente.

Per quanto attiene, poi, alla verifica del superamento del milione di euro, si specifica che:

- la stessa va effettuata considerando le indennità erogate al lordo delle riduzioni e deduzioni previste dalle disposizioni in tema di tassazione separata;
- la disposizione è applicabile anche qualora il superamento del predetto importo si verifichi per effetto di erogazioni non contestuali nel corso del medesimo periodo d'imposta o di erogazioni effettuate in diversi periodi d'imposta;
- nell'effettuare detta verifica occorre considerare anche eventuali pregresse anticipazioni e acconti relativi al TFR il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011, fermo restando che l'importo già oggetto di tassazione separata anche se in via provvisoria non concorre alla formazione del reddito complessivo.

L'Amministrazione, inoltre, si pronuncia sulla questione se lo specifico riferimento agli amministratori di società di capitali (si ricorda che la norma in commento stabilisce che "le disposizioni del presente comma si applicano in ogni caso a tutti i compensi e indennità a qualsiasi titolo erogati agli amministratori delle società di capitali") deve essere inteso nel senso di escludere sempre e comunque le erogazioni corrisposte a tali soggetti dal regime della tassazione separata, a prescindere dal superamento della soglia del milione di euro.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ritiene che la previsione dedicata agli amministratori sia volta esclusivamente a confermare la *ratio* della norma, senza nel contempo differenziarne l'applicazione con esclusivo riferimento agli amministratori di società di capitali. Pertanto, anche nei confronti di questi ultimi, l'assoggettamento ad imposizione ordinaria trova applicazione ai compensi e alle indennità in denaro e in natura, comprese eventuali stock options, che eccedono l'importo di un milione di euro.

In merito alla tassazione ordinaria, l'Agenzia chiarisce che il concorso di indennità e compensi alla formazione del reddito complessivo comporta un incremento dello stesso con tutte le conseguenze che ne derivano in termini di calcolo e versamento degli acconti, di applicazioni di

addizionali regionali e comunali e del contributo di solidarietà¹¹ qualora il reddito complessivo ecceda l'importo di 300.000 euro.

La circolare dedica un paragrafo agli adempimenti del sostituto il quale dovrà operare le ritenute previste tenendo conto che, in base alla disposizione in esame, l'importo eccedente il milione di euro concorre alla formazione del reddito complessivo; tale modalità di tassazione trova applicazione anche nel caso in cui il superamento del predetto importo si verifichi per effetto di erogazioni non contestuali nel corso del medesimo periodo d'imposta o di erogazioni effettuate in diversi periodi d'imposta.

In merito al regime transitorio per le erogazioni 2011, (la nuova previsione, difatti, si applica alle indennità il cui diritto alla percezione è sorto a partire dal 1° gennaio 2011), alla luce di quanto affermato dall'Amministrazione, i sostituti d'imposta sono tenuti a rideterminare l'Irpef cui le indennità e somme in esame sono soggette, liquidando distintamente l'imposta dovuta a titolo di tassazione ordinaria nonché quella dovuta eventualmente ad altro titolo. Di tale attività di rideterminazione dell'imposta dovrà, quindi, esserne data evidenza nel Modello CUD al fine di consentire al percettore di liquidare il proprio debito tributario in sede dichiarativa. Per quanto riguarda poi la predisposizione della dichiarazione dei sostituti di imposta, le somme versate dal sostituto d'imposta con il codice tributo della tassazione separata che risultano eccedenti rispetto a quelle effettivamente dovute, dovranno essere considerate quali ritenute effettuate a titolo di acconto sulla tassazione ordinaria dovuta dal percipiente e, nel prospetto ST del Modello 770, dovrà essere data evidenza della compensazione effettuata fra l'eccesso di imposta separata versata in origine e l'importo di imposta ordinaria derivante dalla riliquidazione.

Dal canto suo il percettore sarà tenuto a versare il residuo debito d'imposta ordinaria entro i termini del versamento del saldo dell'Irpef.

7. Agenzia delle Entrate, circolare n. 4 del 28.02.2012

Con la circolare n. 4 del 2012 l'Amministrazione fornisce delucidazioni in merito al contributo di solidarietà del 3 per cento a carico dei contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 300.000 euro lordi annui, da applicarsi sulla parte eccedente il predetto importo.

L'articolo 2, commi 1 e 2, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, stabilisce che il contributo di solidarietà è dovuto sul reddito complessivo di cui all'articolo 8 del T.u.i.r., di importo superiore a 300.000 annui; va sottolineato che la base imponibile del contributo di solidarietà è diversa dalla base imponibile Irpef perché prende in considerazione il reddito complessivo al lordo degli oneri deducibili.

Non rilevano ai fini del contributo di solidarietà:

- i redditi soggetti a tassazione separata in base all'articolo 17 del T.u.i.r.;
- i redditi esenti;
- i redditi soggetti a ritenute a titolo di imposta;
- i redditi soggetti a imposte sostitutive dell'Irpef.

In prima battuta la circolare si sofferma sugli emolumenti dei dipendenti pubblici e sui trattamenti pensionistici ricordando che, nel determinare la base imponibile del contributo di solidarietà, l'articolo 2 del decreto in commento tiene conto anche di altre disposizioni di carattere

¹¹ Previsto dall'articolo 2 del D.L. n. 138 del 2011.

straordinario che hanno: (i) introdotto una riduzione per i trattamenti economici complessivi dei dipendenti pubblici superiori a 90.000 euro lordi annui e (ii) previsto un contributo di perequazione sui trattamenti pensionistici superiori a 90.000 euro lordi annui¹².

Rispetto a quanto indicato nel decreto legge in commento, il decreto di attuazione¹³ pone una semplificazione, prendendo in considerazione, ai fini della verifica del superamento di detto importo, direttamente gli importi rilevanti ai fini Irpef. Ne consegue che al fine di verificare il superamento del limite di 300.000 euro, il dipendente pubblico non dovrà considerare il proprio trattamento economico o pensionistico complessivo lordo, bensì l'importo che costituisce reddito imponibile ai fini della formazione del reddito complessivo di cui all'articolo 8 del T.u.i.r.. L'importo così determinato, continua a chiarire l'Agenzia, è versato in un'unica soluzione entro gli stessi termini stabiliti per il versamento Irpef, mentre non sono dovuti versamenti d'acconto.

Per quanto attiene poi ai redditi di lavoro dipendente e ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, il comma 2 dell'articolo 2 del decreto di attuazione prevede che il contributo di solidarietà *"è determinato dai sostituti d'imposta ... all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno"*. Ai fini del versamento, il relativo importo è trattenuto in un'unica soluzione e versato dagli stessi entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la trattenuta.

Al contrario il contribuente in possesso di altri redditi oltre a quelli di lavoro dipendente e assimilati, dovrà, in sede di dichiarazione dei redditi, tenere conto di quanto trattenuto e certificato nel CUD dal sostituto al fine di determinare il contributo di solidarietà.

Inoltre, nel caso in cui il contribuente cessi nel corso dell'anno la propria attività di lavoro dipendente e/o assimilato, l'Agenzia, alla luce della relazione illustrativa del decreto di attuazione (che fa esclusivo riferimento al conguaglio di fine anno e non a quello di fine rapporto), osserva che lo stesso dovrà presentare la dichiarazione dei redditi al fine di determinare il contributo di solidarietà dovuto; quest'obbligo viene meno nel caso in cui il contribuente instauri nello stesso anno un nuovo rapporto di lavoro e consegni al nuovo sostituto la certificazione rilasciata dal precedente datore di lavoro.

Nell'ultimo paragrafo della circolare in commento, l'Amministrazione finanziaria chiarisce gli effetti del contributo di solidarietà sull'Irpef e sulle addizionali. In particolare, poiché il contributo di solidarietà è deducibile dal reddito complessivo e, a differenza di quanto previsto generalmente per gli oneri deducibili, la deducibilità in esame è riconosciuta in base al principio di competenza, l'Agenzia chiarisce che i contribuenti deducono per *"competenza"* dal reddito complessivo rilevante ai fini Irpef l'importo del contributo dovuto per il medesimo periodo d'imposta, anche se determinato e versato nel periodo di imposta successivo. La deducibilità per competenza del contributo ha effetto anche ai fini del calcolo delle addizionali regionali e comunali all'Irpef.

Infine, secondo l'Amministrazione, l'importo dovuto a titolo di contributo di solidarietà:

¹² Si tratta in particolare dell'articolo 9, comma 2, D.L. 78/2010: *"... a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013, i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti ... delle amministrazioni pubbliche ... superiori a 90.000 euro lordi annui sono ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro"*; e dell'articolo 18, comma 22-bis, D.L. 98/2011: *"... a decorrere dal 1 agosto 2011 e fino al 31 dicembre 2014, i trattamenti pensionistici ... i cui importi complessivamente superino 90.000 euro lordi annui sono assoggettati ad un contributo di perequazione pari al 5% della parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché pari al 10% per la parte eccedente 150.000 euro e al 15% per la parte eccedente 200.000 euro ..."*.

¹³ Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 novembre 2011, con cui sono state determinate le modalità tecniche di attuazione delle disposizioni in esame per assicurarne il coordinamento con le disposizioni in materia di riduzione degli emolumenti dei dipendenti pubblici e dei trattamenti pensionistici.

- non concorre all'importo dell'imposta lorda su cui possono essere fatte valere eventuali detrazioni;
- non concorre all'importo dell'Irpef da cui possono essere scomputati crediti per imposte pagate all'estero, versamenti in acconto dell'Irpef, ritenute alla fonte a titolo d'acconto;
- non rileva nella determinazione dell'aliquota media da applicare ai fini della tassazione separata;
- non deve essere considerato nell'imposta italiana che costituisce il limite entro cui può essere attribuito il credito d'imposta per l'imposta pagata all'estero.

8. Prolungati gli incentivi fiscali per i lavoratori che rientrano in Italia

La legge di conversione del Decreto c.d. Milleproroghe¹⁴, interviene in materia di incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia; si ricorda che le agevolazioni fiscali contenute nella legge 30 dicembre 2010, n. 238, sono finalizzate ad incentivare il rientro in Italia di cittadini dell'Unione europea che hanno maturato esperienze culturali e professionali all'estero.

In merito, il comma 16-*quinqueis* dell'articolo 29 della legge 24 febbraio 2012, n. 14 dispone la proroga fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 dei benefici fiscali disposti in favore dei lavoratori rientrati in Italia e l'ampliamento della platea dei potenziali beneficiari delle suddette agevolazioni ai cittadini dell'Unione europea che possiedono i requisiti di legge a partire dalla data del 20 gennaio 2009 e non solo, dunque, a chi possiede il titolo alla data del 20 gennaio 2009, come previsto in origine.

9. Proroga anche per 2012 della franchigia fiscale per i frontalieri

L'art. 29, comma 16-*sexies*, del D.L. n. 216 del 2011, così come convertito dalla legge 24 febbraio 2012, n. 14 ha previsto anche per l'anno 2012 la franchigia di esenzione da imposta per il reddito percepito dai lavoratori c.d. frontalieri. Rispetto all'anno 2011, detta franchigia è stata abbassata da 8.000 euro a 6.700 euro.

[Torna al sommario](#)

¹⁴ D.L. 29 dicembre 2011, n. 216.