



## La detassazione degli straordinari in Unico 2011

### La normativa vigente e i più recenti chiarimenti

L'articolo 53 del D.L. n.78 del 31 maggio 2010 ha prorogato anche per il 2011, nel limite di € 6.000,00 lordi e per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore a € 40.000,00, la tassazione agevolata della c.d. retribuzione incentivante. Con tale espressione si fa riferimento, anche per le erogazioni riferite al corrente anno, alle:

*“somme correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale”.*

Com'è noto le disposizioni vigenti hanno, tuttavia, contestualmente circoscritto l'ambito di operatività dell'agevolazione in quanto viene ora limitata agli importi erogati in attuazione di quanto previsto da:

- accordi o contratti collettivi territoriali;
- accordi o contratti collettivi aziendali;

Il Legislatore ha, pertanto, subordinato la concessione dell'agevolazione alla circostanza che la retribuzione premiale sia erogata in attuazione dei sopra richiamati accordi escludendo, quindi, dal beneficio fiscale gli emolumenti corrisposti sulla base di accordi o contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero di accordi individuali tra datore di lavoro e prestatore di lavoro.

Nell'ambito del citato contesto con la [circolare congiunta](#) del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali e dell'Agenzia delle Entrate n.3 del 14 febbraio 2011, sono stati forniti i primi chiarimenti al riguardo e, tra l'altro, veniva affermato che:

*“... dal combinato disposto delle norme richiamate (art.53, co.1, del D.L. n.78/10 e art.1, co.47, L. n.220/10) emerge che per il 2011 la proroga dell'agevolazione fiscale per il salario di produttività deve essere applicata alle condizioni previste dal D.L. n.78/10 e con l'aliquota del 10% prevista dal D.L. n.185/08. Il richiamo al D.L. n.185/08, infatti, si è reso necessario per stabilire la misura della imposta sostitutiva, la cui determinazione era stata demandata dalla Manovra estiva ad un successivo provvedimento del governo, in assenza del quale la misura non avrebbe potuto trovare pronta applicazione fin dall'inizio del periodo di imposta 2011”.*

Inoltre, per quel che concerne il concetto di contrattazione collettiva, al fine di consentire l'applicazione ad un maggior numero di lavoratori, la C.M. n.3/E/11 aveva chiarito che la detassazione non poteva essere applicata agli importi previsti dai contratti collettivi nazionali di lavoro a meno che:

- l'azienda avesse stipulato appositi accordi o contratti territoriali o anche solo aziendali con la replica dei contenuti della contrattazione nazionale di riferimento in relazione, a titolo esemplificativo, a straordinari, turni, lavoro notturno etc.;
- l'azienda avesse stipulato appositi accordi o contratti territoriali quadro o aziendali disciplinanti le predette materie anche recependo i contenuti dei CCNL di riferimento.

In tal senso, quindi, molte associazioni delle imprese avevano sottoscritto con i sindacati maggiormente rappresentativi accordi “quadro”, intendendo favorire gli accordi territoriali ed aziendali, nei quali, a titolo esemplificativo, si indicava un'elencazione di emolumenti potenzialmente agevolabili laddove richiamati dai successivi accordi territoriali.

### **Gli ulteriori chiarimenti della circolare n.19/E del 10 maggio 2011**

Fermo restando quanto sopra riportato, le problematiche rimaste sul tappeto e risolte con il secondo intervento congiunto del Ministero del Lavoro ed Agenzia delle Entrate riguardavano la possibilità di applicare la detassazione a somme corrisposte nel 2011 prima della sottoscrizione dell'accordo collettivo territoriale o aziendale che, quindi, solo successivamente aveva la funzione di "ratificare" l'operato del sostituto d'imposta.

Ciò anche in virtù di pareri e *modus operandi* differenti che si erano palesati tra gli operatori. Ad esempio, nel contenuto del [parere n.8/11](#) delle Fondazione Studi Consulenti del Lavoro si riteneva che i contratti collettivi territoriali o aziendali potessero essere conclusi non all'inizio del 2011 ma anche nel corso dell'anno. La circostanza non avrebbe rappresentato un ostacolo all'applicazione del beneficio dal momento che tali accordi hanno sempre la facoltà di stabilire in maniera convenzionale il periodo di vigenza, prevedendo all'occorrenza anche delle clausole di retroattività. Infatti, ciò che rileva nella prassi aziendale non sarebbe tanto l'efficacia convenzionale del contratto collettivo ma l'interpretazione delle disposizioni di legge che stabiliscono i presupposti per la concessione del beneficio. Pertanto la norma, facendo riferimento a tutte le somme erogate "in attuazione di quanto previsto" dai contratti collettivi non avrebbe, quindi, voluto limitare l'efficacia del beneficio al periodo successivo alla stipulazione del contratto collettivo, ma solo rimettersi alle previsioni delle parti sociali.

La [C.M. n.19/E/11](#) di fatto sconfessa il predetto orientamento interpretativo sancendo 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 Finanziaria, infatti, in linea di principio:

non è consentita la possibilità della correlazione *ex post* tra le somme erogate e la finalità normativa, ossia: la produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa o ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale. Pertanto proprio perché deve trattarsi di emolumenti versati "in attuazione" di contratti collettivi territoriali o aziendali è evidente che l'accordo territoriale o aziendale che prevede l'erogazione deve essere già stato stipulato.

Sotto il profilo del successivo obbligo certificativo viene confermato che il datore di lavoro dovrà attestare nel CUD/2012 che il salario di produttività è stato erogato in attuazione dell'accordo collettivo (così come è avvenuto per le somme agevolate corrisposte per i periodi di imposta precedenti).

Non mancano, infine, le precisazioni volte ad un'eventuale regolarizzazione tributaria per le minori somme trattenute ai dipendenti e non versate all'erario, nell'ipotesi in cui il sostituto d'imposta avesse applicato sugli imponibili l'imposta sostitutiva pari al 10% in luogo dell'Irpef determinata sulla base di scaglioni e aliquote progressive, con la garanzia di evitare le sanzioni. Nella circolare, infatti, si legge:

*"Considerate le obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione della detassazione delle somme in oggetto, si 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, in ossequio al principio sancito dallo Statuto del contribuente (art.10, co.3 della L. n.212/00). La disapplicazione delle sanzioni è subordinata tuttavia alla circostanza che i sostituti d'imposta effettuino il versamento della differenza tra l'importo dell'imposta sostitutiva già versato e l'importo effettivamente dovuto in applicazione delle ritenute ordinarie sui redditi di lavoro dipendente, comprensiva di interessi entro il 1° agosto 2011".*



rimborso della maggior Irpef trattenuta dal datore di lavoro che, in tali anni, non aveva riconosciuto la detassazione. In pratica il nuovo quadro rappresenta una istanza di rimborso “preferenziale” rispetto alle tempistiche ordinarie, inserita a pieno titolo nel modello dichiarativo. Per tale ragione il nuovo quadro presenta l’obbligo della sottoscrizione.

### Il Quadro RC del Modello Unico

Come negli anni precedenti, i lavoratori del settore privato in possesso della certificazione CUD/11 rilasciata dai propri sostituti d’imposta, possono modificare (in presenza di ben determinate condizioni) la tassazione operata sulle somme riferibili agli incrementi di produttività e rideterminare l’imposta dovuta su tali importi.

L’agevolazione sulle somme percepite per incremento della produttività è vigente anche per l’anno 2010 e tale beneficio consiste nell’applicazione di un’imposta sostitutiva dell’Irpef e delle addizionali pari al 10% nel limite di € 6.000,00 lordi. Ciò premesso, il quadro in esame conferma, in generale, la struttura e le modalità di compilazione dello scorso anno.

Per quanto riguarda la possibile compilazione del rigo RC4 per la gestione delle “Somme per incremento della produttività”, di importo non superiore a € 6.000,00 percepite nel 2010 dai lavoratori dipendenti del settore privato che nel 2009 hanno conseguito un reddito di lavoro dipendente non superiore a € 35.000,00 che possono essere assoggettate all’imposta sostitutiva del 10%, occorre aver riguardo alle consuete premesse operative:

🌿 la compilazione del rigo RC4, per il lavoratore dipendente, può essere obbligatoria o facoltativa a seconda delle particolari situazioni in cui si trova il contribuente.

In linea generale, infatti, l’imposta sostitutiva viene applicata direttamente dal sostituto d’imposta (in alcuni casi su specifica richiesta del contribuente); tuttavia, la stessa potrebbe anche non essere stata applicata. Per valutare la convenienza o l’obbligo alla diversa modalità di tassazione delle somme percepite a titolo di premio di produttività, il contribuente deve verificare quanto riportato nel Mod. CUD/11.

Gli importi relativi a tali somme sono stati infatti indicati dal sostituto d’imposta nei punti da 93 a 96 del CUD/11. In particolare, nel punto 93 del CUD/11 è stata indicata la somma erogata per somme premianti fino a € 6.000,00 la quale potrà essere stata assoggettata ad imposta sostitutiva (caso 1) o essere stata assoggettata a tassazione ordinaria, ancorché avrebbe potuto accedere alla detassazione (caso 2).

#### Caso 1

Nel caso di tassazione agevolata della suddetta somma, l’imposta sostitutiva applicata (10%), è stata riportata nel punto 94;

SOMME EROGATE PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO		SOMME EROGATE PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO			
93	Totale redditi 2010 <b>1.200,00</b>	94	Totale ritenute operate <b>120,00</b>	95	Ritenute sospese
	Redditi 2008		Redditi 2009		Redditi 2010
97	98	99	100	101	

#### Caso 2

Diversamente, qualora il sostituto abbia assoggettato a tassazione ordinaria il premio (non eccedente € 6.000,00), tale importo è ricompreso sia nel punto 1 del CUD 2011, sia nel punto 93 del CUD 2011. In questo caso, è stato barrato il successivo punto 96 del CUD 2011 (con la motivazione nelle annotazioni del CUD - codice AF) mentre non è stato evidenziato alcun importo nel punto 94 “Totale ritenute operate” del CUD 2011.

SOMME EROGATE PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO		SOMME EROGATE PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO			
93	Totale redditi 2010 <b>1.200,00</b>	94	Totale ritenute operate	95	Ritenute sospese
	Redditi 2008		Redditi 2009		Redditi 2010
97	98	99	100	101	

AF	Richiesta da parte del sostituto dell’applicazione della tassazione ordinaria. Applicazione della tassazione ordinaria da parte del sostituto in quanto più favorevole o per altre cause.
----	--



## Esempio 2

### Detassazione superiore alla soglia

Nell'anno 2010 il lavoratore dipendente "Cavallo Pazzo" ha lavorato:

- ➔ presso il sostituto "Sioux Spa" fino al 31 agosto e nel mese di luglio ha percepito un premio di produttività di € 4.200,00;
- ➔ successivamente, è stato assunto presso il sostituto "Navajo Spa" (dove è tutt'ora in organico). Da tale azienda ha percepito (nel periodo settembre - dicembre) compensi per lavoro straordinario pari a € 2.350,00.

In questo caso avremo:

#### CUD/11 SOSTITUTO "SIOUX SPA"

SOMME EROGATE PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO					
Totale redditi 2010		Totale ritenute operate		Ritenute sospese	Vedere istruzioni
93	<b>4.200,00</b>	94	<b>420,00</b>	95	96
Redditi 2008		Redditi 2009		Redditi 2010	
97	98	99	100	101	

#### CUD/11 SOSTITUTO "NAVAJO SPA"

SOMME EROGATE PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO					
Totale redditi 2010		Totale ritenute operate		Ritenute sospese	Vedere istruzioni
93	<b>2.350,00</b>	94	<b>235,00</b>	95	96
Redditi 2008		Redditi 2009		Redditi 2010	
97	98	99	100	101	

Al fine di mantenere la tassazione agevolata entro i limiti di € 6.000,00 e di assoggettare a tassazione ordinaria l'eccedenza, pari ad € 550,00, il rigo RC 4 andrà compilato nel seguente modo:

QUADRO RC	RC1	Tipologia reddito	Indeterminato/Determinato	Redditi		
REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI	RC2				,00	
	RC3				,00	
Sezione I						
Redditi di lavoro dipendente e assimilati	SOMME PER INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ (compilare solo nei casi previsti nelle istruzioni)					
	RC4	Premi già assoggettati a tassazione ordinaria (Punto 93 CUD 2011)	Premi già assoggettati ad imposta sostitutiva (Punto 93 CUD 2011)	Imposta Sostitutiva (Punto 94 CUD 2011)	Opzione o ratifica Tassazione Ordinaria	
		,00	<b>6.550,00</b>	<b>655,00</b>	<input checked="" type="checkbox"/>	
		Premi assoggettati ad imposta sostitutiva da assoggettare a tassazione ordinaria	Premi assoggettati a tassazione ordinaria da assoggettare ad imposta sostitutiva	Imposta sostitutiva a debito	Eccedenza di imposta sostitutiva trattata a/o versata	
		<b>550,00</b>	,00	,00	<b>55,00</b>	
	RC5	Sommare (RC1+ RC2 + RC3 + RC4 col. 6 - RC4 col.7); riportare in RN1 col. 4 (di cui L.S.U.)			TOTALE	,00
	RC6	Periodo di lavoro (giorni per i quali spettano le detrazioni)			Lavoro dipendente	Pensione
Sezione III						
Ritenute IRPEF e addizionali regionale e comunale all'IRPEF	RC10	Ritenute IRPEF (punto 5 del CUD 2011)			,00	
	RC11	Ritenute addizionale regionale (punto 6 del CUD 2011)			,00	
	RC12	Ritenute acconto addizionale comunale 2010 (punto 10 del CUD 2011)			,00	
	RC13	Ritenute saldo addizionale comunale 2010 (punto 11 del CUD 2011)			,00	
	RC14	Ritenute acconto addizionale comunale 2011 (punto 13 del CUD 2011)			nn	

### Il quadro QR del Modello Unico

Oltre alla già citata R.M. n.83/E/10, con la C.M. n.47/E/10 si ribadisce la possibile applicazione dell'imposta sostitutiva a tutti i lavoratori (a prescindere dal loro inquadramento) che abbiano effettivamente svolto prestazioni di lavoro straordinario negli anni 2009 e 2010<sup>30</sup>. Tale apertura ha creato non pochi problemi ai sostituti d'imposta che avevano circoscritto l'agevolazione esclusivamente al c.d. straordinario "forfetizzato" (come avrebbe dovuto essere stante il senso delle precedenti posizioni di prassi).

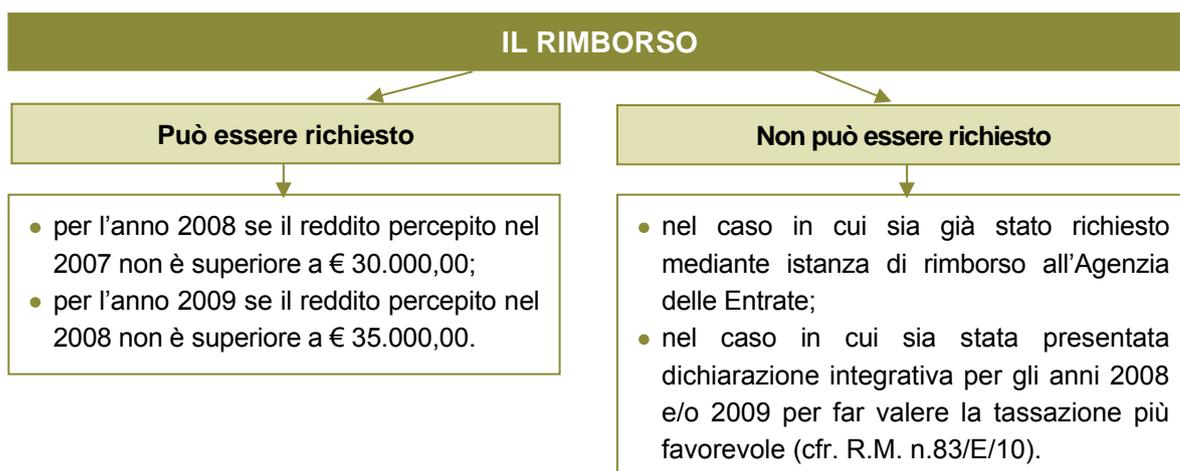
Con la C.M. n.47/E/10, quindi, senza la necessità di dover fare riconguagliare annualità già chiuse<sup>31</sup>, viene previsto che gli importi esclusi per qualsiasi ragione dal beneficio siano attestati nel CUD/11 e le maggiori somme a suo tempo trattenute a titolo di Irpef, restituite tramite la presentazione di Unico PF o del Modello 730/11.

<sup>30</sup> L'interpretazione estensiva del concetto di straordinario (nelle sue varie forme) erogato sia nel 2009 che nel 2010, subordina il beneficio alla condizione che la prestazione di lavoro sottostante sia tesa a "incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e ad altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa".

<sup>31</sup> Alla luce dei termini perentori per l'effettuazione delle operazioni di conguaglio fiscale previsti dall'art.23, co.3, DPR n.600/73.

Ciò premesso, il contribuente in possesso del CUD/11, con l'attestazione da parte del datore di lavoro delle somme non detassate negli anni 2008 e 2009 (lavoro notturno, straordinari o altre erogazioni tese alla maggior produttività), potrà riliquidare l'imposta dovuta (Irpef, addizionali ed imposta sostitutiva) ed ottenere il rimborso con il modello Unico PF, compilando il nuovo quadro QR. Quanto spettante al singolo lavoratore deriva dalla seguente differenza:

- credito Irpef e addizionali, determinato da una riduzione dell'imponibile fiscale dell'anno (punto 1 del Cud/09 e Cud/10) pari all'importo certificato nei campi 97 e 99 del Cud/11 come non detassato;
- debito di imposta sostitutiva per la tassazione dei compensi fatti rientrare, oggi, nel regime previsto dall'art.2, D.L. n.93/08.



### Esempio

Il sostituto d'imposta Alfa (datore di lavoro del contribuente anche per i due anni precedenti il 2010) attesta i seguenti importi nel CUD/11 che, nei periodi di imposta 2008 e 2009, non aveva detassato ma fatto concorrere alla tassazione progressiva.

SOMME EROGATE PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO		SOMME EROGATE PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO			
Totale redditi 2010	Totale ritenute operate	Ritenute sospese	Vedere istruzioni		
93	94	95	96		
Redditi 2008		Redditi 2009		Redditi 2010	
97	98	99	100	101	
<b>2.000,00</b>		<b>2.300,00</b>			

Il contribuente, alla luce delle istruzioni del quadro QR, dovrà determinare il rimborso spettante a titolo di maggior Irpef ed addizionali trattenute dal sostituto negli anni in questione rispetto al debito di imposta sostitutiva.

Occorre procedere nel seguente modo:

- rideterminare l'Irpef e le addizionali regionale e comunale, riferite al 2008 e 2009, riducendo l'importo del reddito di lavoro dipendente di quanto indicato nel punto 97 e 99 del Cud/11 rilasciato dal datore di lavoro;
- confrontare le imposte così rideterminate (minor debito o maggior credito) con le imposte originariamente calcolate ed esposte nella dichiarazione dei redditi (Unico PF 2009 o 730/09 / Unico PF 2010 o 730/10) al fine di determinare il rimborso spettante relativo all'Irpef e alle addizionali regionale e comunale (da riportare nelle colonne 5, 6 e 7 del rigo QR1 e QR2);
- calcolare l'ammontare dell'imposta sostitutiva, pari al 10% dell'importo indicato nel punto 97 e 99 del Cud/11 (da riportare nella colonna 8 del rigo QR1 e QR2);
- determinare l'ammontare complessivo del rimborso spettante (da riportare nella colonna 9 del rigo QR1 e QR2), pari alla somma degli importi a rimborso calcolati per Irpef e addizionali, diminuita dell'imposta sostitutiva dovuta.

Nella tabella i redditi del contribuente e le relative imposte degli anni 2008 e 2009.  
 Si supponga che non sia debitore di addizionale comunale in quanto il Comune nel quale ha il domicilio fiscale non ha deliberato l'istituzione dell'aliquota.  
 L'aliquota determinata dalla Regione di appartenenza è fissata, per entrambi gli anni, nella misura dello 0,9%.

	Reddito imponibile	Irpef	Addizionale regionale	Imposta sostitutiva	Differenza a credito
<i>Reddito complessivo anno 2008 (Mod. 730/09)</i>	27.890,00	6930,30	251,01 (0,9% su euro 27.890,00)		
<i>Reddito complessivo anno 2008 rideterminato (27.890,00 – 2.000,00)</i>	25.890,00	6390,30 (credito 540,00)	233,01 (0,9% su euro 25.890,00) (credito 18,00)	200,00 (10% su 2.000,00)	358
<i>Reddito complessivo anno 2009 (Modello UNICO PF 2010)</i>	29.530,00	7541,40	265,77 (0,9% su euro 29.530,00)		
<i>Reddito complessivo anno 2009 rideterminato (29.530,00 – 2.300,00)</i>	27.230,00	6752,10 (credito 789,30)	245,07 (0,9% su euro 27.230,00) (credito 20,70)	230,00 (10% su 2.300,00)	580

**QUADRO QR**  
 RICHIESTA RIMBORSO  
 INCREMENTO  
 PRODUTTIVITÀ 2008  
 E 2009

Il sottoscritto chiede il rimborso delle somme di seguito indicate, relative al credito derivante dall'assoggettamento a imposta sostitutiva dei compensi erogati a titolo di incremento della produttività per gli anni d'imposta 2008 e/o 2009 (D.L. n. 93/2008).

**QR1 Rimborso 2008**

Codice fiscale del sostituto d'imposta		Compensi incremento produttività (punto 97 CUD 2011)			
1		2	2.000,00		
3		4	,00		
5	540,00	6	18,00		
7	,00	8	200,00		
				9	358,00

**QR2 Rimborso 2009**

Codice fiscale del sostituto d'imposta		Compensi incremento produttività (punto 99 CUD 2011)			
1		2	2.300,00		
3		4	,00		
5	789,00	6	21,00		
7	,00	8	230,00		
				9	580,00

Il sottoscritto dichiara:

- di non aver già richiesto il rimborso mediante istanza presentata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate (art. 38 del D.P.R. n. 602/1973) oppure mediante la presentazione del Modello 730/2011;
- di non aver presentato una dichiarazione integrativa per gli anni 2008 e/o 2009 per far valere la tassazione più favorevole, assoggettando a imposta sostitutiva i compensi per lavoro notturno o per prestazioni di lavoro straordinario.

FIRMA