

Retribuzioni convenzionali: casi particolari

Andrea Costa e Sergio Lombardi - *Dottori commercialisti e Revisori legali in Roma*

Come si determina la retribuzione convenzionale imponibile?

In quali casi la retribuzione convenzionale di riferimento per il calcolo dei contributi può subire nel corso del mese o dell'anno delle variazioni?

Come bisogna procedere nel caso il lavoratore percepisca un compenso variabile nel corso dell'anno che comporti una modifica della fascia retributiva da prendere a riferimento nell'anno per il calcolo della contribuzione?

Quali sono le importanti divergenze tra la dottrina, la giurisprudenza e la prassi ministeriale e dell'Inps sulla determinazione della base imponibile previdenziale?

Nel caso di invio di lavoratori italiani in Paesi extracomunitari non legati all'Italia da una convenzione di sicurezza sociale, ovvero in Paesi la cui convenzione con l'Italia non preveda la copertura di tutte le assicurazioni obbligatorie di cui alla legge n. 398/1987, occorre utilizzare le retribuzioni convenzionali per la determinazione dei contributi dovuti in Italia.

Per l'anno 2011 le retribuzioni convenzionali sono stabilite nella misura risultante, per ciascun settore, dalle tabelle allegate al D.M. 3 dicembre 2010.

Nei particolari casi in cui intervengano, nel corso del mese, variazioni retributive (per passaggio di qualifica, o per mutamento del trattamento economico individuale da contratto collettivo), ovvero, in corso d'anno maturino compensi variabili, l'Inps, con la circolare n. 31/2011, ha chiarito le modalità di determinazione delle retribuzioni convenzionali da prendere a base per il calcolo dei contributi dovuti per le assicurazioni obbligatorie. A tal proposito, si ricorda che, anche nel caso di utilizzo delle retribuzioni convenzionali, per i lavoratori assunti dal 1° gennaio 1996 e privi di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995, è previsto un massimale annuo contributivo e pensionabile oltre il quale non è più dovuta la contribuzione Ivs. Come indicato nella circolare Inps n. 24/2011, per l'anno 2011 il massimale è pari a € 93.622,00.

Determinazione della retribuzione convenzionale di riferimento

L'art. 2 del D.M. 3 dicembre 2010 stabilisce che «per i lavoratori per i quali sono previste fasce di retribuzione, la retribuzione convenzionale imponibile è determinata sulla base del raffronto con la fascia di retribuzione nazionale corrispondente, di cui alle tabelle citate all'art. 1». Come chiarito anche dalla circolare Inps n. 31/2011, per retribuzione nazionale deve intendersi il trattamento previsto per il lavoratore da contratto collettivo (dunque inclusi anche gli emolumenti ultramensili), comprensivo degli emolumenti riconosciuti per accordo tra le parti, con esclusione dell'indennità estero. L'importo così calcolato deve poi essere diviso per dodici e, raffrontando il risultato del calcolo con le tabelle del settore corrispondente, deve essere individuata la fascia retributiva da prendere a riferimento ai fini degli adempimenti contributivi. Inoltre, l'art. 3 del decreto in commento stabilisce che i valori convenzionali così individuati possono essere ragguagliati a giornata solo in caso di assunzione, risoluzione del rapporto, trasferimento nel corso del mese; in tal caso l'imponibile mensile deve essere diviso per 26 giornate e, successivamente, si moltiplica il valore ottenuto per il numero dei giorni, domeniche escluse, comprese nella frazione di mese interessata.

Casi particolari

È dunque evidente come l'operazione di individuazione della retribuzione convenzionale di riferimento per il calcolo dei contributi venga effettuata *a priori* e come, nel corso del mese e dell'anno, la retribuzione così individuata possa subire delle variazioni. La circolare Inps n. 31/2011 richiama tre casi in cui tale variazione possa avvenire:

- il passaggio da una qualifica all'altra, nel corso del mese;
- il mutamento, nel corso del mese, del trattamento economico individuale da contratto collettivo, nell'ambito della qualifica di «quadro», «dirigente» e «giornalista», o per passaggio di qualifica;

- la maturazione, nel corso dell'anno, di compensi variabili (es. lavoro straordinario, premi, ecc).

In tali fattispecie la circolare Inps richiamata individua due differenti soluzioni.

Nei primi due casi, deve essere attribuita la retribuzione convenzionale corrispondente al mutamento intervenuto con la stessa decorrenza della nuova qualifica o della variazione del trattamento economico individuale.

Viceversa, nel terzo caso, dal momento che i compensi variabili non possono essere stati inclusi all'inizio dell'anno nel calcolo dell'importo della retribuzione globale annuale da prendere a base ai fini dell'individuazione della fascia di retribuzione applicabile occorrerà:

- dapprima rideterminare l'importo della retribuzione globale annua comprensiva delle predette voci retributive;
- successivamente ridividere la nuova retribuzione globale annua per dodici mensilità.

Qualora si dovesse determinare un valore retributivo mensile che comporti una modifica della fascia da prendere a riferimento nell'anno per il calcolo della contribuzione rispetto a quella adottata, si renderà necessario procedere ad una operazione di conguaglio, per i periodi pregressi a partire dal mese di gennaio dell'anno in corso. Oltre alle ipotesi più comuni, già disciplinate nel decreto e esaminate nella prassi Inps, vi sarebbe in effetti anche la possibilità che per il lavoratore soggetto al regime convenzionale muti esclusivamente il comparto di applicazione delle retribuzioni convenzionali e non la qualifica (es.: un quadro Ccnl commercio viene inquadrato dal medesimo datore come quadro Ccnl Industria). Ciò può avvenire, ad esempio, a causa di una operazione straordinaria in corso d'anno in cui si utilizza un unico Ccnl per omogeneità amministrativa di diversi rami di azienda, oppure per una armonizzazione retributiva di un gruppo di aziende o ancora a seguito di un accordo sindacale attraverso il quale venga adottato un nuovo Ccnl per tutti i lavoratori di una stessa azienda. In tali casi, alla decorrenza dell'applicazione del nuovo Ccnl, saranno applicabili le retribuzioni convenzionali relative al nuovo settore per quel periodo di paga e i successivi.

Determinazione della base imponibile ai fini previdenziali. Sviluppi giurisprudenziali

Nella determinazione della base imponibile utile per il calcolo dei contributi dovuti nel nostro Paese dai lavoratori italiani inviati all'estero, si registrano importanti divergenze tra la dottrina, la giurisprudenza e la prassi del Ministero del lavoro e dell'Inps.

In particolare, per il Ministero del lavoro e l'Inps, in occasione del lavoro italiano all'estero in Paesi in cui sia presente un accordo di sicurezza sociale, il calcolo dei contributi dovuti in Italia deve essere effettuato utilizzando, quale base imponibile, la retribuzione convenzionale, per i contributi non previsti dall'accordo, ma previsti dalla legge n. 398/1987, e la retribuzione effettiva, relativamente ai contributi assicurativi previsti dall'accordo. Operativamente, con riferimento alle forme contributive contemplate dall'accordo, la base imponibile deve essere determinata seguendo le prescrizioni di cui all'art. 51 del Tuir, c. da 1 a 8, ma ad eccezione del c. 8-bis (si veda, in merito, Min. lav., nota 18 gennaio 2001; Inps, circ. n. 86/2001; e, da ultimo, D.M. 3 dicembre 2010, Inps, circ. n. 31/2011, Inail, circ. n. 11/2011). Si ritiene utile ricordare che il c. 8-bis dell'art. 51 del Tuir prevede che, per i lavoratori dipendenti residenti fiscali in Italia che, nell'arco dei 12 mesi, soggiornino nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, la base imponibile per il calcolo delle imposte dovute in Italia è rappresentata dalle retribuzioni convenzionali. La dottrina maggioritaria e, più recentemente, la giurisprudenza di merito, hanno contestato tale impostazione, dal momento che il principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziale, introdotto nel nostro sistema ad opera del D.Lgs. n. 314/1997, prevede che la base imponibile previdenziale da assoggettare a contribuzione coincida con quanto rappresenta reddito ai fini fiscali, a meno di espresse previsioni di esclusione ad opera della legislazione previdenziale. Tra le esclusioni dal principio di armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziale, previste dal c. 4 dell'art. 12 della legge n. 153/1969, e definite come tassative dal c. 5 del medesimo articolo, non si ricontra l'ipotesi richiamata dal c. 8-bis dell'art. 51 del Tuir. Nello specifico, la giurisprudenza di merito (Trib. Pinerolo, n. 392/2009) rileva, nell'impostazione ministeriale e dell'Inps, il mancato rispetto dei canoni ermeneutici previsti dal c. 1, art. 12 delle Disposizioni sulla Legge in generale; le limitazioni «della disposizione ... al solo campo fiscale, tradiscono sia il principio, introdotto con la legge delega n. 662/1996 e il successivo decreto legislativo n. 314/1997, di equiparazione di reddito ai fini contributivi con quello fiscale, sia l'intenzione del legislatore il quale, intervenendo successivamente ed in un sistema di tassatività delle eccezioni al suddetto principio, non ha in alcun modo previsto le deroghe volute dall'Inps». Il comma 8-bis dovrebbe trovare applicazione, dunque, anche ai fini contributivi, indipendentemente dalla circostanza che sia presente una convenzione, bilaterale o multilaterale, di sicurezza sociale, ovvero nei casi in cui lavoratore italiano venga assegnato in un Paese in cui sia in vigore la normativa europea.

L'orientamento è stato confermato anche in secondo grado (Corte d'Appello Torino, n. 393/2010), laddove il Giudice ha ribadito come «l'introduzione del citato comma 8-bis è avvenuta in un momento successivo all'avvenuta equiparazione alle basi imponibili fiscali e previdenziale e che, se il legislatore avesse voluto applicare il comma 8-bis ai soli fini fiscali non lo avrebbe inserito nell'art. 51 del Tuir oppure lo avrebbe diversamente ed espressamente limitato».

Esempi

Negli esempi che seguono, verranno analizzate le modalità di calcolo e contabilizzazione nel Libro unico del lavoro conseguenti a due particolari casi concreti:

- 1) cambio di qualifica in corso d'anno;
- 2) percezione di compenso variabile.

1) Effetti sull'applicazione delle retribuzioni convenzionali del cambio di qualifica in corso d'anno

Ipotizziamo il caso concreto di un lavoratore distaccato in India a gennaio 2011, che si qualifica come non residente fiscale in Italia, essendosi iscritto all'Aire e avendo trasferito la propria famiglia all'estero. Il lavoratore non sarà soggetto alle ritenute fiscali in Italia, in quanto non fiscalmente residente, mentre ai fini contributivi saranno applicabili le retribuzioni convenzionali. Il lavoratore aveva un'anzianità contributiva al 31 dicembre 1995 e non è pertanto soggetto a tetto contributivo. Le rate di addizionale regionale 2010 in corso nel 2011 sono effetto della diversa qualificazione della residenza del lavoratore per il 2010, anno in cui egli era residente fiscale in Italia. Al momento del distacco, in gennaio 2011, il lavoratore aveva la qualifica di quadro Ccnl Industria Metalmeccanica, ma in corso d'anno egli viene nominato dirigente Ccnl Industria. In particolare, nel caso esaminato, la nomina a dirigente avviene nel mese di marzo 2011, e pre-

cisamente il giorno 16. In tale mese, avremo quindi una situazione retributiva in cui le prestazioni lavorative relative ai giorni dal 1 al 15 marzo vengono valorizzate secondo la retribuzione effettiva applicabile alla qualifica di quadro, mentre le prestazioni lavorative svoltesi dal 16 al 31 marzo vengono valorizzate secondo la retribuzione effettiva applicabile alla qualifica di dirigente.

Per determinare la retribuzione nazionale e pervenire quindi alla retribuzione convenzionale applicabile, in marzo 2011, mese di nomina a dirigente, vengono anzitutto cumulate le retribuzioni percepite come quadro dal 1° al 15 marzo con quelle percepite dal 16 al 31 marzo come dirigente: € 1.500,00 + € 2.692,31 = € 4.192,31.

Ai fini dell'applicazione della retribuzione convenzionale, la qualifica rilevante è quella di dirigente. Nel giorno di paga, il lavoratore percepirà infatti la retribuzione in qualità di dirigente. La tabella della retribuzione convenzionale applicabile sarà quindi quella dei dirigenti dell'industria. In fase di applicazione della retribuzione convenzionale per il mese di marzo 2011, dal cumulo delle retribuzioni di quadro e di dirigente maturate nel mese, risulterà applicabile una fascia della retribuzione convenzionale applicabile ai dirigenti dell'Industria più bassa (la I) rispetto a quella che verrà adottata nei periodi di paga successivi (la II). Il procedimento di determinazione della retribuzione nazionale per la sola mensilità di marzo sarà quindi più articolato, comportando l'annualizzazione della retribuzione effettiva di marzo, prima di pervenire alla retribuzione nazionale con le consuete modalità. Da aprile 2011 in poi, il neo dirigente percepirà una retribuzione dirigenziale piena. L'aliquota contributiva agevolata a carico del lavoratore distaccato è quella dell'8,84%, applicabile ai paesi non convenzionati. È comunque dovuto il contributo aggiuntivo Ivs dell'1% sulla quota di retribuzione eccedente il limite annuo di € 43.042,00 (importo mensilizzato: € 3.587,00).

Individuazione della fascia applicabile della retribuzione convenzionale per marzo 2011

Retribuzione effettiva lorda di marzo 2011	4.192,31
Retribuzione effettiva lorda di marzo 2011 proiettata su base annuale (13 mensilità)	54.500,03
Retribuzione nazionale (retribuzione eff. lorda di marzo x 13 / 12)	4.541,67
<i>Indennità estero mensile (esclusa)</i>	2.000,00
Retribuzione convenzionale da applicare esclusivamente in marzo 2011	5.458,31

Individuazione della fascia applicabile della retribuzione convenzionale per aprile 2011 e mesi successivi

RAL (retr. annua lorda)	70.000,00
<i>Indennità estero mensile (esclusa)</i>	2.000,00
Retribuzione nazionale (RAL/12)	5.833,33
Retribuzione convenzionale da applicare da aprile 2011	6.463,19

Procedure del personale

Modalità di determinazione

Retribuzioni convenzionali Dirigenti Industria - Valori 2011 - importi in euro

Settore	Fascia	Retribuzione nazionale	Retribuzione convenzionale
Industria	I (vecchia fascia - marzo)	Fino a 5.458,31	5.458,31
	II (nuova fascia - aprile e succ.)	Da 5.458,32 a 6.463,19	6.463,19
	III	Da 6.463,20 a 7.468,16	7.468,16
	IV	Da 7.468,17 a 8.473,13	8.473,13
	V	Da 8.473,14 a 9.478,08	9.478,08
	VI	Da 9.478,09 a 10.482,73	10.482,73
	VII	Da 10.482,74 a 11.487,70	11.487,70
	VIII	Da 11.487,71 a 12.492,66	12.492,66
	IX	Da 12.492,68 a 13.497,95	13.497,95
	X	Da 13.497,96 In poi	14.502,83

Busta paga

TRATTAMENTO ECONOMICO INDIVIDUALE													
5.384,62													
												TOTALE	
												5.384,62	
CODICE	DESCRIZIONE			QUANTITÀ	VALORE BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE	FIGURATIVE					
1	RETRIBUZIONE LORDA			13	207,1006	2.692,31							
2	INDENNITÀ ESTERO			1	2.000,00	2.000,00							
1Q	RETRIBUZIONE LORDA PREC. QUALIFICA			13	115,38	1.500,00							
3	RETRIBUZIONE CONVENZIONALE MARZO			1	5.458,31				5.458,31				
4	PREVINDAI c/Dirigente						247,69						
5	FASI c/Dirigente						70,33						
6	ADDITIONALE REGIONALE LOMBARDIA			3/11			32,11						
IMP PREVIDENZIALE		CTR PREVIDENZ	IMP IVS AGGIUNT	CTR AGG IVS	IMP ALTRI	CTR ALTRI	TOT CTR PREVID						
5.458,00		482,49	1.871,00	18,71	0	0	501,20						
		CTR F. PREVINDAI			CTR FASI		TOT CONTRIBUTI						
		247,69			70,33		318,02						
IMP FISCALE		IRPEF LORDA	DETRAZ. LAVORO	DETRAZ. FAMIL.	IRPEF NETTA	RESTITUZIONE IRPEF		IRPEF NETTA					
M	0	0	0	0	0	0		0					
A	0	0	0	0	0			IRPEF TASS SEP					
GG		DETRAZ. LAV.	ULTR. DETRAZ.	DETRAZ. CONIUGE	DET. FIGLI	DET. FIGLI < 3 AA	DET. ALTRI FAM.			0			
M	31	0	0	0	0	0	0	TOTALE COMPETENZE		TOTALE TRATTENUTE			
A	90	0	0	0	0	0	0	6.192,31		851,33			
IMP TFR 1.1.2001		IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT	NETTO A PAGARE					
							-0,02						
HH/GG		IMPONIBILE	ACCANT	CTR 0,5%	TFR AI FONDI P.	ACCANT NETTO	IMPONIBILE INAIL			5.341,00			
TFR		458,69		0	458,69	0	5.458,31						
ABI CAB													
NOTE	DIRIGENTE INDUSTRIA ESTERO (INDIA - MUMBAI) NOMINATO DIRIGENTE 16/03/2011 NON RESIDENTE - RETRIBUZIONI CONVENZIONALI				FIRMA	PERIODO PAGA		MARZO 2011					

Procedure del personale

Modalità di determinazione

Individuazione della fascia applicabile della retribuzione convenzionale

RAL (retr. annua lorda - 14 mensilità)	75.000,00
Indennità estero mensile (esclusa)	3.571,43
Compenso variabile percepito in marzo 2011	20.000,00
Nuova retribuzione nazionale (RAL/12)	7.916,67
Retribuzione nazionale applicata da gennaio a febbraio 2011	6.250,00
Nuova retribuzione convenzionale da applicare retroattivamente da gennaio 2011	8.062,10
Retribuzione convenzionale applicata da gennaio a febbraio 2011	6.595,73
Differenza retribuzione convenzionale gennaio-febbraio 2011	2.932,74

Retribuzioni convenzionali Dirigenti Commercio - Valori 2011 - importi in euro

Settore	Fascia	Retribuzione nazionale	Retribuzione convenzionale
Commercio	I	Fino a 5.103,53	5.103,53
	II (vecchia fascia - gen-feb)	Da 5.103,54	6.595,73
		a 6.595,73	
	III (nuova fascia - marzo)	Da 6.595,74	8.062,10
a 8.062,10			
IV	Da 8.062,11	9.528,47	
	in poi		

Busta paga

PAGA BASE	CONTINGENZA	SCATTI D'ANZIANITÀ	SUPERMINIMO ASSORBIBILE	PREMIO PRODUZIONE	EDR-VARIE 1	VARIE 2	VARIE 3		
3.500,00			1.857,14						
							TOTALE		
							5.357,14		
CODICE	DESCRIZIONE			QUANTITÀ	VALORE BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE	FIGURATIVE	
1	RETRIBUZIONE LORDA			26	206,0438	5.357,14			
2	INDENNITÀ ESTERO			1	3.571,43	3.571,43			
1P	COMPENSI VARIABILI					20.000,00			
3	RETRIBUZIONE CONVENZIONALE			1	8.062,10			8.062,10	
4	DIFFERENZA RETR. CONVENZIONALE 2011							2.932,74	
5	FONDO M. NEGRI c/Dirigente						49,35		
6	ASSOCIAZ. PASTORE c/Dirigente						38,73		
7	ASSOCIAZ. PASTORE c/Azienda							400,25	
8	FONDO FASDAC c/Dirigente						71,59		
9	FONDO FORMAZIONE c/Dirigente						10,76		
10	ADDITIONALE REGIONALE LOMBARDIA			3/11	57,19		57,19		
IMP PREVIDENZIALE	CTR PREVIDENZ	IMP IVS AGGIUNT	CTR AGG IVS	IMP ALTRI	CTR ALTRI	TOT CTR PREVID			
10.995,00	971,96	7.408,00	74,08	0	0	1.046,04			
CTR F.MARIO NEGRI		CTR CONV.PASTORE		CTR FASDAC	CTR.F.FORMAZ.	TOT CONTRIBUTI			
49,35		38,73		71,59	10,76	170,43			
IMP FISCALE	IRPEF LORDA	DETRAZ. LAVORO	DETRAZ. FAMIL.	IRPEF NETTA	RESTITUZIONE IRPEF			IRPEF NETTA	
M 0	0	0	0	0	0			0	
A 0	0	0	0	0				IRPEF TASS SEP	
GG	DETRAZ. LAV.	ULTER. DETRAZ.	DETRAZ. CONIUGE	DET. FIGLI	DET.FIGLI < 3 AA	DET. ALTRI FAM.	0		
M 31	0	0	0	0	0	0	0		
A 90	0	0	0	0	0	0	0		
IMP TFR 1.1.2001	IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT	NETTO A PAGARE		
						0,09			
TFR	HH/GG	IMPONIBILE	ACCANT	CTR 0,5%	TFR AI FONDI P.	ACCANT NETTO	IMPONIBILE INAIL	27.655,00	
		661,38	44,64	0	616,74	10.994,84			
ABI CAR									
NOTE	DIRIGENTE COMMERCIO ESTERO (TOKYO-GIAPPONE) NON RESIDENTE - RETRIBUZIONI CONVENZIONALI			FIRMA				PERIODO PAGA	MARZO 2011