

# La detassazione di straordinari e premi: chiarimenti fiscali

**Enzo De Fusco** *Consulente del lavoro in Roma*

Con la circolare congiunta n. 49 dell'11 luglio 2008 l'Agenzia delle Entrate e il Ministero del lavoro hanno fornito specifici chiarimenti in ordine alla disposizione che introduce misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro di cui al decreto legge n. 93/2008 (definitivamente convertito in legge e in attesa di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale). Si completa così il quadro di riferimento per l'applicazione dell'agevolazione consentendo una analisi complessiva delle attività da svolgere. La circolare, peraltro, conferma pienamente (in alcuni casi riprendendo letteralmente dei passaggi) l'indirizzo interpretativo fornito dalla Fondazione studi del Consiglio nazionale dei consulenti del lavoro con la circolare n. 6 del 30 giugno 2008.

## Ambito di applicazione

Sono interessati alla nuova disciplina tutti i datori di lavoro del settore privato, indipendentemente dal contratto di lavoro subordinato utilizzato.

Rientrano nel campo di applicazione della norma le società privatizzate a prevalente (o totale) capitale pubblico; ciò in considerazione del fatto che queste strutture conservano comunque la natura giuridica di soggetti privati.

Sono escluse le aziende della pubblica amministrazione di cui all'art. 1, comma 2, legge n. 165/2001; vale a dire, tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e le scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran) e le Agenzie di cui al Dlgs 30 luglio 1999, n. 300.

## Condizione

Per beneficiare della disposizione i soggetti indicati al paragrafo precedente devono:

1. essere titolari, al momento dell'erogazione di una delle somme agevolate, di un rapporto di lavoro dipendente;
2. aver posseduto nell'anno 2007, un reddito da lavoro dipendente non superiore a 30.000 euro; in questo ammontare vanno esclusi i redditi percepiti e assoggettati a tassazione separata e vanno computate le somme di cui all'articolo 49, comma 2, del Tuir, vale a dire redditi di pensione e gli assegni ad essi equiparati;
3. per l'anno 2007 non rileva, ai fini della verifica della condizione di accesso, il possesso di un reddito assimilato al lavoro dipendente (collaborazione a progetto o da amministratore di società) anche se di ammontare superiore a 30.000 euro.

Anche se la circolare congiunta non lo prevede espressamente, si ritiene possibile riconoscere l'agevolazione anche al dipendente che nel corso del 2007 non ha intrattenuto alcun rapporto di lavoro.

È ammesso al beneficio il lavoratore che possa far valere un reddito non superiore a 30.000 euro prodotto nel corso del 2007 indipendentemente dal fatto che nel 2008 il lavoratore superi tale limite.

## Periodo di riferimento

Il periodo di riferimento interessato è quello che va dal 1° luglio 2008 al 31 dicembre 2008.

L'Agenzia conferma che si applica il principio generale della cassa allargata estendendo il termine del 31 dicembre al 12 gennaio 2009.

Il criterio di applicazione è il seguente:

☐ per gli **straordinari**, nonché per il **lavoro supplementare** o **clausole elastiche**, si applica sia il criterio di cassa sia quello di **competenza**. Quindi le prestazioni devono essere «effettuate» nel periodo 1° luglio-31 dicembre 2008 e paga-

te nel periodo 1° luglio-12 gennaio 2009. In sostanza, lo straordinario effettuato a maggio 2008 e pagato il 10 luglio oppure effettuato a dicembre 2008 e pagato il 27 gennaio 2009 non può essere agevolato. Invece, lo straordinario effettuato, ad esempio, a dicembre 2008 e pagato con valuta l'8 gennaio 2009 può godere dell'agevolazione;

□ per i **premi di risultato** si applica esclusivamente il principio di cassa con la conseguenza che essi, indipendentemente da quando sono maturati, se pagati tra il 1° luglio 2008 e il 12 gennaio 2009 godono del beneficio fiscale.

## Agevolazione

Sulle somme incentivate previste dal decreto si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10%, nel limite di importo complessivo di «3.000 euro lordi».

Il riferimento all'importo «lordo», l'Agenzia l'ha interpretato al lordo della sola imposta sostitutiva e non del contributo previdenziale posto a carico dei lavoratori.

Relativamente all'importo di 3.000 euro, la circolare n. 49/2008 spiega che:

1. trattandosi di «somme erogate» **non possono** essere oggetto di beneficio eventuali **compensi in natura** riconosciuti al lavoratore ad uno dei titoli retributivi previsti dalla norma per l'applicazione del *bonus* fiscale;

2. deve intendersi riferito a ciascun lavoratore dipendente e per l'intero semestre (e quindi non per ciascun rapporto di lavoro);

3. non si computa nel reddito complessivo qualora fruisca effettivamente del regime agevolato;

4. non concorre alla determinazione della situazione economica equivalente del nucleo familiare entro il limite massimo di 3.000 euro. Pertanto, se i due coniugi beneficiano entrambi della detassazione nei rispettivi rapporti di lavoro, sarà possibile escludere tale reddito dal calcolo Isee solo nei limiti di 3.000 euro complessivi.

A partire dal mese di luglio 2008, la retribuzione che transita nel cedolino verrà dunque sdoppiata nel modo seguente:

□ sarà presente una retribuzione incentivata ai sensi del Dl n. 93/2008 su cui si applica il regime speciale di determinazione;

□ sarà presente anche una retribuzione «ordinaria» su cui si applica la normale procedura di calcolo.

### Esempio:

□ premio di produzione pari a 1.000 euro su cui si calcola il contributo previdenziale a carico del lavoratore (normalmente il 9,19%) il cui netto è pari a 908,10 euro, su cui si applica l'imposta sostitutiva e tale ultimo importo netto non può superare il limite di 3.000 euro;

□ retribuzione ordinaria pari a 2.000 euro su cui si calcola il contributo previdenziale a carico del lavoratore (normalmente il 9,19%) il cui netto è pari a 1.816,20 euro, su cui si applica la tassazione ordinaria con gli scaglioni progressivi.

## Retribuzioni agevolate

Il paragrafo 1.7 della circolare n. 49/2008 l'Agenzia delle Entrate lo ha integralmente recepito dal Ministero del lavoro.

### *Straordinari*

La circolare affronta due questioni: la definizione di straordinario da considerare e il presupposto per essere agevolato.

Relativamente alla definizione, la circolare si dilunga in una ricostruzione logico-sistematica del concetto di straordinario.

Più sinteticamente, sono agevolati sia gli straordinari definiti sul piano legale (vale a dire quello effettuato oltre le 40 ore normali), sia quelli definiti con altri criteri dal contratto collettivo.

Un particolare esame la circolare lo riserva per quei lavoratori che in base alla legge e al contratto collettivo applicato non svolgono lavoro straordinario; si tratta, ad esempio, dei dirigenti, del personale direttivo delle aziende o delle altre persone aventi potere di decisione autonomo.

In questi casi, qualora esse percepiscano somme a titolo di straordinario forfetizzato, possono beneficiare dell'agevolazione fiscale. Infatti, spiega la circolare, benché per queste figure dei lavoratori non si applichi sul piano normativo l'articolo 3 del Dlgs n. 66/2003 (ossia, il limite dell'orario normale), sotto il profilo contrattuale sono comunque interessati da una prestazione «normale» ed una «straordinaria» perché resa oltre il limite della 40 ore.

Pertanto, in presenza di un emolumento corrisposto a titolo di straordinari forfetizzati, esso può essere agevolato purché, si realizzi il presupposto essenziale che dà luogo all'applicazione dell'agevolazione rappresentato dall'effettiva prestazione del lavoro straordinario.

Qualora per alcune figure di lavoratori non ven-

ga rilevata la presenza (come, ad esempio, i capi reparto che hanno potere di decisione autonomo), ma venga corrisposto un emolumento a titolo di straordinario forfetizzato, è opportuno che l'azienda si organizzi affinché possa essere in grado di dimostrare l'effettiva prestazione resa dal lavoratore oltre l'orario normale di lavoro.

Resta ora da capire se il beneficio deve essere commisurato al valore delle ore effettivamente rese oltre l'orario normale, oppure se lo svolgimento di ore aggiuntive legittima la detassazione dell'intero importo corrisposto dall'azienda.

Al riguardo, in base ad una lettura rigorosa della norma, sembrerebbe più corretta la prima ipotesi illustrata, vale a dire che la detassazione spetta solo per il valore delle ore effettivamente rese oltre l'orario normale, salvo il conguaglio a fine anno.

### ***Lavoro supplementare e clausole elastiche***

Per quanto riguarda i rapporti part-time, sono agevolati sia il lavoro supplementare sia le ore svolte in applicazione delle clausole elastiche; tuttavia, in entrambi i casi il beneficio spetta solo ai lavoratori che risultino in forza con tale contratto alla data del 28 maggio 2008. L'esclusione dei contratti stipulati dopo l'entrata in vigore del provvedimento risiede nel fatto che sarebbero incentivati comportamenti elusivi da parte del datore di lavoro e del lavoratore volti a predisporre un contratto individuale con un orario «base» ridotto, a vantaggio di un numero di ore di lavoro supplementare più consistente su cui verrebbe applicata l'agevolazione.

La circolare non sembra precisare l'ipotesi in cui il lavoratore, pur avendo un contratto a tempo parziale alla data del 28 maggio 2008 (ad esempio, con 30 ore settimanali), successivamente a tale data venga ulteriormente ridotto (ad esempio, a 20 ore settimanali) sostituendo la riduzione con delle ore aggiuntive di supplementare. In questo caso, si ritiene che non sia possibile concedere l'agevolazione fiscale.

### ***Retribuzione premiante***

Per quanto riguarda gli elementi retributivi premianti, debbono riguardare gli incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

Il presupposto per concedere l'agevolazione è che la somma deve essere legata «all'andamento economico dell'impresa». Secondo la circolare,

tale andamento economico «non deve necessariamente consistere in risultati che, dal punto di vista meramente quantitativo, siano superiori a quelli ottenuti in precedenti gestioni». Infatti, è sufficiente che la somma generi «un risultato ritenuto positivo *dalla* impresa».

Un'ampia definizione quella indicata dalla circolare, che porta ad un'applicazione molto generalizzata del beneficio.

A conferma di questa interpretazione la circolare sottolinea che «dal novero delle somme agevolate sono unicamente esclusi quegli importi stabilmente riconosciuti in misura fissa che sono entrati nel patrimonio del lavoratore (come, ad esempio, il superminimo individuale)».

In definitiva, proponendo una lettura al contrario della circolare, devono ritenersi escluse dalle somme agevolate solo quelle corrisposte al lavoratore in busta paga in misura fissa su cui il lavoratore ha maturato la legittima aspettativa alla percezione indipendentemente dal collegamento ai risultati aziendali. In altri termini, le somme che non potrebbero più essere sottratte al patrimonio del lavoratore.

Ogni altra retribuzione variabile in relazione alla funzione svolta, al tempo di lavoro, ovvero ai risultati prodotti, indipendentemente dal nome attribuito alla somma, può essere destinataria del beneficio.

Pertanto, ad esempio, l'indennità «domenicale», che alcuni contratti collettivi prevedono in caso di riposo settimanale svolto in giorno diverso dalla domenica, deve ritenersi agevolata. Infatti, tale somma non può ritenersi una di quelle sulle quali il lavoratore ha maturato una legittima aspettativa per il futuro del rapporto dal momento che essa non spetterebbe più qualora, per un diverso turno di lavoro, al lavoratore venisse assegnato il riposo settimanale nella giornata di domenica.

Allo stesso modo si deve ritenere agevolata l'indennità di turni corrisposta ai lavoratori impiegati con questa modalità di svolgimento della prestazione, ovvero ogni altra indennità legata alla modalità di organizzare l'orario di lavoro.

Queste somme non è necessario che siano contenute in un contratto collettivo, ma possono essere previste anche in modo unilaterale dal datore di lavoro.

È possibile beneficiare dell'incentivo sulla parte di retribuzione agevolata anche se corrisposta su base mensile come, ad esempio, nel settore edile

per la parte erogata, ad esempio, titolo di elemento economico territoriale.

## Il ruolo del sostituto di imposta

L'agevolazione è applicata direttamente dal sostituto d'imposta, salvo espressa rinuncia scritta del lavoratore. Le possibili ipotesi sono le seguenti:

1. lavoratore dipendente presente in azienda per tutto l'anno 2007: in questo caso, se egli ha un reddito di lavoro dipendente nello stesso anno non superiore a 30.000 euro, il datore di lavoro applica il beneficio (salvo quanto si dirà oltre) **senza attendere alcuna attestazione;**

2. lavoratore assunto nel corso del 2007 o nel primo semestre 2008; il beneficio non può essere applicato automaticamente ma è necessario che il dipendente preventivamente attesti il proprio reddito complessivo;

3. lavoratore che nel 2007 non ha percepito reddito; anche in questo caso il beneficio non può essere applicato automaticamente ma è necessario che il dipendente attesti la mancanza di reddito nel 2007.

Il lavoratore, in via generale, è opportuno che rinunci al beneficio in base alle seguenti ipotesi:

quando, a seguito di eventi personali, può far valere un importo consistente di detrazioni e/o deduzioni tale da abbattere completamente l'imposta calcolata in modo ordinario;

quando, per effetto delle detrazioni di imposta, non versa l'Irpef durante il mese (esempio part-time con familiari a carico);

quando, nel corso del 2007, oltre al rapporto di lavoro per l'intero periodo di imposta intrattenuto con il sostituto d'imposta che eroga i compensi assoggettabili ad imposta sostitutiva, abbia avuto altri rapporti di lavoro dipendente, in tal modo superando il limite di 30.000 euro di reddito da lavoro dipendente;

quando, nel corso del 2008, abbia intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate a imposta sostitutiva, fino a concorrenza del limite di 3.000 euro prestabilito dalla norma.

In presenza di una delle ipotesi sopra descritte, la mancata comunicazione da parte del lavoratore non comporta alcuna responsabilità del datore di lavoro che ha riconosciuto l'agevolazione.

Va ricordato che sull'imposta sostitutiva non è possibile riconoscere le detrazioni fiscali normalmente applicate, invece, sull'Irpef ordinariamente trattenuta sui redditi di lavoro dipendente.

In questo contesto, dunque, appare necessaria una leale collaborazione tra lavoratore e datore

di lavoro al fine di verificare se, al di fuori dei casi palesi come sopra individuati, l'imposta sostitutiva risulti non conveniente per il lavoratore. Per questo motivo, la circolare n. 49/2008 precisa che «il sostituto d'imposta, ove riscontri che la tassazione sostitutiva risulti meno favorevole per il dipendente, pur in assenza di rinuncia da parte di questi, applichi la tassazione ordinaria, portandone a conoscenza il dipendente».

Evidentemente questo controllo potrà essere fatto in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

## Applicazione in dichiarazione

Rimane ferma la possibilità per il lavoratore di applicare il beneficio in autotassazione qualora l'imposta sostitutiva, fermo restando il diritto, per vari motivi non sia stata trattenuta dal sostituto.

In questa ottica il sostituto d'imposta deve indicare nel CUD:

la parte di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva;

l'importo dell'imposta del 10% trattenuta;

la parte di reddito, **teoricamente assoggettabile ad imposizione sostitutiva**, per la quale l'agevolazione non sia stata applicata in ragione della rinuncia espressa del contribuente o per altre cause. Il valore da indicare non può essere superiore a 3.000 euro.

Nel caso di richiesta del CUD da parte del lavoratore nel corso dell'anno, tali informazioni potranno essere rilasciate nelle annotazioni del CUD2008.

Nel caso di cessazione del rapporto durante il semestre di sperimentazione, il sostituto di imposta comunica al lavoratore la parte di reddito su cui è stata applicata l'imposta sostitutiva.

## Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva può essere versata in F24 e può essere oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Con la risoluzione n. 287/2008 l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice «1053» che dovrà essere utilizzato dalla generalità delle aziende.

Nel modello F24, il versamento va esposto nella sezione «Erario» con indicazione, oltre che dell'importo dell'imposta da versare, anche del mese e dell'anno di riferimento.

Il sostituto d'imposta può compensare l'imposta sostitutiva anche con altre ritenute ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 445.