

Straordinari e premi di produttività: modalità di tassazione

Michela Magnani

L'art. 2 del Dl 27 maggio 2008, n. 93, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 124 del 28 maggio, recante «Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie» introduce «misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro».

Pur nell'attesa dei necessari chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, si effettuano di seguito alcune considerazioni.

La detassazione degli straordinari e dei premi di produttività: condizioni

L'articolo 2 prima citato prevede (limitatamente peraltro al settore privato) una modalità di tassazione più favorevole rispetto a quella ordinaria per alcune tipologie di erogazioni da parte del datore di lavoro. In particolare, si tratta delle somme corrisposte:

1. per prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, *effettuate* nel periodo suddetto;
2. per prestazioni di lavoro supplementare ovvero per prestazioni rese in funzione di clausole elastiche *effettuate* nel periodo suddetto e con esclusivo riferimento a contratti di lavoro a tempo parziale stipulati prima della data di entrata in vigore del provvedimento in commento;
3. in relazione a incrementi di produttività (e, quindi, per i cd. «premi di produttività») innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa (cd. «premi di risultato»). La norma citata prevede anche che le somme sopra indicate «salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, nel periodo dal 1° luglio 2008 al 31 dicembre 2008, sono (*rectius* siano) soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10%, entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi».

È inoltre previsto (comma 3), che l'imposta sostitutiva sopra indicata sia applicata dal sostituto d'imposta; peraltro, se quest'ultimo non è lo stes-

so che ha rilasciato la certificazione unica dei redditi per il 2007, il beneficiario è tenuto ad attestare per iscritto l'importo del reddito da lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno 2007. Infine, in base al comma 5 dell'articolo 2 del decreto in commento, la tassazione «agevolata» viene applicata ai titolari di redditi di lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2007, a 30.000 euro.

In merito al valore di 3.000 euro lordi che usufruisce della tassazione agevolata dovrà essere chiarito se tale valore rappresenti il cd. «imponibile contributivo» ovvero l'«imponibile fiscale». Inoltre, qualora siano dovuti i contributi, dovrà essere confermato se questi, per la quota a carico del dipendente, riducano l'imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva del 10%.

Per quanto riguarda le considerazioni sul limite di reddito di lavoro dipendente percepito nel 2007, pari a 30.000 euro, si veda, più avanti, l'apposito paragrafo.

Individuazione dei redditi assoggettabili all'agevolazione

Con riferimento alla fattispecie di cui al punto 1) e quindi relativamente alle prestazioni di lavoro straordinario, si rileva preliminarmente che, ai fini della definizione di lavoro straordinario, il decreto rinvia alla nozione contenuta al Dlgs n. 66/2003.

A tale proposito si ricorda che con tale normativa per lavoro straordinario si intende il lavoro prestato oltre l'orario normale di lavoro, stabilito per legge a 40 ore settimanali. Tuttavia, nella considerazione che i singoli contratti collettivi possono prevedere una durata minore dell'orario normale di lavoro (ad esempio 38 ore settimanali), si rileva che sarebbe opportuna una conferma, da parte del legislatore, che le ore di lavoro, considerate straordinario dal contratto collettivo, ma non dalla legge, possano, comunque, beneficiare delle agevolazioni fiscali.

Inoltre è già stato da più parti segnalato (cfr. nota Confindustria del 29 maggio 2008) che, poiché

i singoli contratti collettivi possono prevedere un articolazione dell'orario di lavoro multiperiodale⁽¹⁾, escludere tali prestazioni multiperiodali dalla detassazione (come sembrerebbe l'intenzione del legislatore dal richiamo fatto nel testo del decreto alla nozione di straordinario), potrebbe penalizzare il ricorso a tale strumento di impiego flessibile dei lavoratori.

Con riferimento alla fattispecie indicata al punto 2) e cioè al lavoro supplementare applicabile al part-time orizzontale, si ricorda che, ai fini che qui interessano, per lavoro supplementare deve intendersi quello corrispondente alle prestazioni lavorative svolte oltre il normale orario di lavoro (ridotto, a part-time) concordato fra le parti, datore di lavoro e lavoratore, comunque nel limite del tempo pieno. Mentre si ricorda che le clausole elastiche (che devono essere previste dalla contrattazione collettiva) applicabili ai contratti part-time verticali o misti prevedono una variazione in aumento della prestazione lavorativa.

Per quanto riguarda infine la fattispecie di cui al punto 3), e cioè le somme erogate per premi di produttività e risultato, si rileva che la formula usata dal legislatore è molto ampia e non fa riferimento ad una particolare fonte istitutiva (contratti aziendali, accordi bilaterali, regolamenti aziendali ecc.).

Deroghe al principio di cassa delle fattispecie considerate: possibile compressione del criterio di cassa e del criterio di competenza su alcune delle somme rientranti nell'agevolazione

La semplice interpretazione letterale del comma 1 dell'articolo 2 in commento sembra, per le fattispecie di cui ai precedenti punti 1) e 2), e quindi per le prestazioni di lavoro straordinario e supplementare, permettere la tassazione agevolata solo in deroga al principio di cassa. Infatti, l'imposta sostitutiva del 10% sembra riguardare solo le somme relative a prestazioni di lavoro straordinario e supplementare «effettuato», ovvero svolto (e quindi per le somme maturate), nel periodo luglio-dicembre 2008. Per tali fattispecie, quindi, non sembrerebbe sufficiente la semplice loro erogazione nel periodo considerato.

Diversamente, per i premi di produttività e/o di risultato di cui al precedente punto 3) sembra che il beneficio dell'agevolazione sia subordinato

soltanto alla condizione che la loro erogazione avvenga nel periodo luglio-dicembre 2008, prescindendo dall'effettivo periodo di maturazione (ovvero di competenza) delle somme *de quo*.

Se questa è la lettura della norma, eventuali prestazioni di lavoro straordinario effettuate anteriormente al 1° luglio 2008 saranno tassate con l'aliquota ordinaria anche se retribuite con la retribuzione relativa al mese di giugno il cui pagamento avviene, di norma, nei primi giorni del mese di luglio, mentre i premi di produttività realizzati nel primo semestre 2008 e pagati ai primi di luglio (in presenza di tutte le altre condizioni previste dalla norma) potranno usufruire della tassazione agevolata.

Sarebbe anche opportuno che fosse chiarito il regime che dovrà essere applicato allo straordinario del mese di dicembre che potrebbe essere pagato, non solo entro il 12 gennaio 2009 (e in tale caso si ritiene che possa valere il criterio di cassa «allargato»), ma anche con la busta paga del mese di gennaio 2009 (o successiva).

Modalità di erogazione da parte del datore di lavoro

Considerando alla lettera l'*incipit* della disposizione in commento, nonché quanto previsto dal comma 3 dello stesso articolo 2 (v. sopra), è da ritenere che la tassazione agevolata sia applicata dal sostituto d'imposta «salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro».

Tale previsione normativa farebbe ritenere che la concreta applicabilità della disciplina di favore sia subordinata al comportamento «silente» del dipendente interessato, il quale è chiamato, evidentemente, a valutare il suo diritto (oltre che la sua convenienza) ad usufruire dell'agevolazione. È tuttavia opportuno analizzare per gradi quali sembrano essere i vari passaggi che «obbligatoriamente» (*rectius*, «opportunamente») si ritiene debba seguire il dipendente per permettere al datore di lavoro di tassare al 10% i redditi agevolabili corrisposti nel corso del secondo semestre 2008.

Per i dipendenti che effettueranno, nel periodo considerato, prestazioni di lavoro straordinario alle dipendenze dello stesso datore di lavoro con cui hanno avuto un rapporto di lavoro per tutto il 2007 (e un reddito di lavoro non superiore a 30.000 euro), la rinuncia alla tassazione del 10% sembra essere collegata solo ad una, even-

(1) Cioè la possibilità di derogare alla durata dell'orario normale settimanale, riferendo il rispetto del limite delle 40 ore settimanali alla durata media delle prestazioni svolte in un arco temporale, generalmente non superiore all'anno.

tuale, diversa convenienza da parte dei dipendenti stessi.

Si ipotizzi a questo proposito il caso del dipendente che, pur avendo avuto, nel 2007, un reddito di lavoro dipendente inferiore a 30.000 euro corrisposto dall'unico datore di lavoro con cui, nel 2008, svolge lo straordinario, a seguito della presenza di oneri deducibili, ovvero di detrazioni di imposta, ha convenienza ad optare per la cd. tassazione ordinaria, rinunciando espressamente alla disciplina introdotta dal provvedimento in esame. Il cumulo dello straordinario con gli altri redditi potrebbe infatti permettergli il godimento di detrazioni (o di oneri deducibili) fino ad annullare l'imposta con la conseguenza che, in tale caso, oltre a non essere dovuta l'Irpef - in luogo della tassazione del 10% - non sarebbero dovute neppure le addizionali regionali e comunali.

Sempre nella stessa ipotesi (stesso datore di lavoro in tutto il 2007 e nel periodo di effettuazione degli straordinari e, cioè, nel secondo semestre 2008) la rinuncia potrebbe rispondere anche a una diversa finalità. Nel caso in analisi, infatti, il datore di lavoro dovrebbe necessariamente essere a conoscenza che il reddito di lavoro dipendente che ha corrisposto nel 2007 a un determinato soggetto è stato inferiore a 30.000 euro e, quindi, sulla base dalla interpretazione letterale della norma, sembra che egli sia tenuto a riconoscere in modo «automatico» l'agevolazione (salvo, come detto, specifica rinuncia scritta da parte del dipendente, in conseguenza di sue valutazioni di convenienza diverse).

Tuttavia, anche in questa ipotesi, il datore di lavoro, in mancanza di tale rinuncia scritta, potrebbe riconoscere la tassazione agevolata a un dipendente che, avendo superato il reddito limite di riferimento nel 2007 in conseguenza di «altri» rapporti di lavoro subordinati, non ne avrebbe, invece, diritto. Un caso esemplificativo potrebbe essere rappresentato dal dipendente part-time con due rapporti di lavoro contestuali ovvero dal dipendente full-time che, oltre a lavorare dal lunedì al venerdì presso il datore di lavoro con cui ha svolto lo straordinario nel secondo semestre 2008, ha lavorato anche, nel corso del 2007, con un rapporto di part-time verticale nelle giornate del sabato ovvero come *disk jockey* o barista in discoteca durante il fine settimana. In tutti questi casi, evidentemente, la mancata formalizzazione al datore di lavoro della rinuncia potrebbe fare godere al dipendente della tassazione sostitutiva, pur non avendone egli diritto.

Diverso è il caso del dipendente che, nel corso del 2007, ha avuto un rapporto di lavoro di durata inferiore all'anno con il datore di lavoro alle dipendenze del quale effettuerà gli straordinari nel secondo semestre 2008. Tale lavoratore, analogamente a quelli che sono stati assunti da quest'ultimo datore di lavoro nel primo semestre 2008, per potere usufruire della tassazione sostitutiva sugli straordinari (sempre, ovviamente, fino all'importo di 3.000 euro), deve attestare per iscritto al nuovo datore di lavoro (valutazione di convenienza a parte) l'importo del reddito da lavoro dipendente conseguito nel 2007. Se tale reddito è stato inferiore a 30.000 euro, il datore di lavoro potrà applicare la disciplina agevolativa, con la conseguenza che lo straordinario verrà tassato solo con l'aliquota «sostitutiva» del 10%.

Erogazione di emolumenti arretrati: effetti sulla disciplina agevolativa

La norma in esame, come detto, postula solo l'esistenza di un rapporto di lavoro dipendente e l'esistenza di un reddito da esso derivante nel 2007. A tale proposito, ci si chiede se debba ritenersi esclusa dall'ambito applicativo della stessa il caso dei soggetti che non abbiano avuto alcun rapporto di questo tipo nell'arco dell'intero 2007 (e che quindi, in tale anno, abbiano avuto altri redditi) ovvero coloro che, nel corso del 2007, per qualsiasi ragione, non abbiano percepito alcun reddito.

Inoltre, nulla viene specificato per quanto attiene alla nozione di reddito, in particolare per ciò che attiene all'ipotesi di emolumenti arretrati relativi all'anno 2007 ovvero erogati in quell'anno.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui il rapporto di lavoro, esistente nel 2007, in conseguenza di fatti specifici, non abbia «generato» nel corso dell'anno stesso, alcun reddito a tassazione corrente ma solo arretrati (percepiti nel 2008, dopo il fatidico 12 gennaio) di importo eccedente a 30.000 euro lordi. La lettera della norma farebbe propendere per la non applicabilità del regime di favore.

Altra ipotesi è quella in cui, nel 2007, siano stati erogati emolumenti arretrati che, in aggiunta a quelli a tassazione ordinaria, abbiano provocato il superamento del tetto di 30.000 euro previsto dal comma 5. Verificandosi tale fattispecie, ci si deve chiedere se il riferimento al limite richiamato debba essere inteso in senso «fiscale», considerando, cioè, il solo reddito soggetto a tassazione nei modi ordinari; o se, al contrario, adot-

tando un'interpretazione più rigorosamente letterale della norma, non debbano invece essere considerati anche gli emolumenti erogati a titolo di arretrati. In tale caso dovrebbe essere chiarito se tali emolumento dovranno essere considerati per cassa o per competenza.

Abrogazione dell'art. 51, comma 2, lett. b), del Tuir

Il sesto e ultimo comma dell'art. 2 in commento prevede la soppressione dell'art. 51, comma 2, lett. b), del Tuir, con il quale, come noto, era disposta la «non concorrenza» alla formazione del reddito delle erogazioni liberali concesse a tutti o a intere categorie di dipendenti in occasioni di festività o ricorrenza (caso tipico, il pacco natalizio) nel limite di 258,23 euro nel periodo di imposta, nonché dei «sussidi occasionali» concessi a singoli dipendenti in occasioni di rilevanti esigenze personali e familiari del dipendente.

Art. 51, comma 2, lett. b), Tuir

2. Non concorrono a formare il reddito:

[b] le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori nel periodo d'imposta a lire 500.000 (258,23 euro), nonché i sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente e quelli corrisposti a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108 o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto legge 31 dicembre 1991, n. 419 convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172;]

Tralasciando di ricordare le fattispecie di erogazioni liberali che in questi anni, sussistendone i presupposti, sono state erogate (anche in forma monetaria) per festeggiare qualsiasi situazione che «oggettivamente si è soliti celebrare»⁽²⁾, si rileva che l'abrogazione della disposizione in commento suscita notevoli perplessità e dubbi in

ordine alla sua opportunità ed equità, soprattutto nella parte in cui elimina la possibilità di agevolare, esentandoli da prelievo, erogazioni che, come i sussidi finalizzati a sostenere i dipendenti in situazione di particolare disagio o difficoltà, rispondono a una importante funzione sociale.

Infatti, come chiarito dalla circolare n. 326/E/1997 citata, il sussidio fa fronte ad uno stato di bisogno del dipendente che, quindi, si deve trovare in momentanee e difficili condizioni economiche a causa di «rilevanti» esigenze personali o familiari come, ad esempio, per far fronte alle spese sostenute in occasione:

- di un lutto del dipendente;
- di una malattia del dipendente o di un familiare che richieda cure molto costose e a carico del dipendente;
- a seguito della perdita della casa o di tutto il mobilio, per un evento eccezionale, naturale o meno (incendio, furto, alluvione o terremoto, ecc.);
- in funzione del sostenimento di considerevoli spese per la nascita di un figlio, ecc.

Si ricorda inoltre che la circolare citata aveva riconosciuto compresi nella norma ora soppressa anche:

- alcuni piccoli prestiti di breve durata, cioè inferiori al periodo d'imposta, quali quelli, inferiori a 12 mesi, corrisposti a dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni, o alle vittime di richieste estorsive o di usura;
- alcuni piccoli prestiti concessi dal datore di lavoro per far fronte ad esigenze di semplificazione della propria gestione, come ad esempio l'anticipo delle imposte dovute dal dipendente, comprese quelle dovute in sede di assistenza fiscale.

Circa l'efficacia dell'abrogazione della norma, sarebbe opportuno che fosse confermato che la stessa riguarda solo i sussidi erogati dopo il 29 maggio u.s. nella considerazione che il reddito di lavoro dipendente viene tassato sulla base del principio di cassa.

(2) La circolare n. 326/E prima citata ricorda che possono rientrare in questa previsione non soltanto le festività religiose e civili e le ricorrenze in senso proprio, ma anche le festività del dipendente e quelle dell'azienda, quali il cinquantenario dell'azienda, il raggiungimento di una particolare anzianità, l'apertura di una nuova sede, la fusione con un'altra società, ed anche il matrimonio o la nascita di un figlio, sempreché analogo comportamento il datore di lavoro assuma nei confronti di tutti i dipendenti o categorie di dipendenti che si trovano nella stessa situazione e, quindi, ad esempio, nei casi in cui il datore di lavoro è solito fare un regalo a tutti i dipendenti che si sposano o a tutti quelli ai quali nasce un figlio.

Al contrario, non possono essere comprese nell'ambito applicativo di questa disposizione le erogazioni effettuate in relazione al raggiungimento di un certo fatturato da parte dell'azienda. Tale evento, infatti, non può configurarsi come festività o ricorrenza in quanto è collegato alla normale attività di qualunque impresa, il cui obiettivo naturale è rappresentato dal miglioramento della propria gestione e produttività.