

NOTA ILLUSTRATIVA DELLE "MISURE SPERIMENTALI PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO" CONTENUTI NELL'ART. 2 DEL D. LGS 93/2008, ALLA LUCE DELLA CIRCOLARE N° 49 DELL'11 LUGLIO 2008 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DEL MINISTERO DEL LAVORO, DELLA SALUTE E DELLE POLITICHE SOCIALI

A cura di Angelo Marinelli e Lorenzo Lusignoli

Premessa

Con circolare congiunta n° 49 dell'11 luglio 2008 L'Agenzia delle entrate e il Ministero del Lavoro, della salute e delle politiche sociali, , hanno effettuato chiarimenti sull'art. 2 "Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro" del decreto legge n° 93/2008, recante "Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie".

Il decreto legge n. 93 del 27 maggio 2008 recante "Disposizioni urgenti per tutelare il potere di acquisto delle famiglie", è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 28 maggio 2008 ed è entrato in vigore il 29 maggio 2008.

La presente nota illustra i contenuti della circolare, evidenziando con le note in riquadro ulteriori esplicitazioni utili alla comprensione del provvedimento.

1. OGGETTO DELLA CIRCOLARE

La circolare riporta chiarimenti sull'applicazione dello speciale regime fiscale previsto dall'art. 2 del Decreto legge 93/2008.

L'intervento prevede l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10%, entro il limite complessivo di 3.000 euro lordi, delle somme erogate a livello aziendale, nel periodo 1/07/2008 - 31/12/2008, ai lavoratori del settore privato titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2007, a 30.000 euro, relative a:

- prestazioni di lavoro straordinario, effettuate ai sensi del decreto legislativo 66/2003¹;
- premi di risultato in relazione a incrementi di produttività, redditività innovazione ed efficienza organizzativa;
- prestazioni di lavoro supplementare o in applicazione di clausole elastiche nei contratti di lavoro a tempo parziale stipulati prima del 29 maggio 2008,.

2. A CHI SI APPLICA L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'imposta sostitutiva si applica, con esclusivo riferimento a i lavoratori dipendenti del settore privato sulle somme oggetto del provvedimento, entro il limite complessivo di 3.000 euro, erogate dal datore di lavoro a livello aziendale, nel periodo dal 1° luglio 2008 al 31 dicembre 2008, ai lavoratori titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2007, a 30.000 euro.

3. SOGGETTI ESCLUSI

La circolare chiarisce che sono esclusi dal provvedimento:

- i dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 165/2001;
- i titolari di redditi di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente (collaboratori coordinati e continuativi, anche a progetto, ecc.)

4. ESCLUSIONE DAL COMPUTO DEL LIMITE DI REDDITO

Il limite di 30.000 euro, ai fini dell'applicazione del regime d'imposta sostitutivo, si riferisce a tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nel 2007 anche in relazione a più rapporti di lavoro, ivi compresi i redditi indicati nel comma 2 del Tuir (pensioni, assegni equiparati ai trattamenti pensionistici, ecc.). Vanno, pertanto, esclusi dal computo:

- i redditi diversi da quelli da lavoro dipendente;
- i redditi da lavoro dipendente percepiti nel 2007 e assoggettati a tassazione separata;

5. QUALI SOMME SONO OGGETTO DELL'INTERVENTO

Sono assoggettati all'imposta del 10%, sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e locali, entro il limite complessivo di 3.000 euro lordi, le somme in denaro erogate a fronte di:

¹ L'art. 1, comma 2, lettera c), del D. Lgs 66/2003 definisce "lavoro straordinario" quello prestato oltre il normale orario di lavoro che è fissato, dal successivo art. 3 del medesimo provvedimento, in 40 ore settimanali, salva la possibilità dei contratti collettivi di lavoro di riferirlo, ai soli fini contrattuali, ad una durata minore o alla durata media delle prestazioni lavorate e effettuate in un periodo non superiore all'anno.

- prestazioni di lavoro straordinario² effettuate entro il periodo compreso dal 1° luglio 2008 al 31 dicembre 2008, a condizione che i relativi compensi siano anche essi effettivamente erogati dal sostituto d'imposta entro il 12 gennaio 2009 (principio di cassa "allargato");
- prestazioni di lavoro supplementare effettuate entro il periodo compreso dal 1° luglio 2008 al 31 dicembre 2008, in applicazione di clausole elastiche riferite a contratti di lavoro a tempo parziale³ stipulati prima del 29 maggio 2008 (data di entrata in vigore del provvedimento), a condizione che i relativi compensi siano anche essi effettivamente erogati dal sostituto d'imposta entro il 12 gennaio 2009;
- incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di redditività e competitività assunti a base di riferimento dell'andamento economico dell'impresa⁴, anche riferiti ad attività prestate in periodi precedenti, purché l'erogazione delle relative somme venga effettuata entro il periodo tra il 1° luglio 2008 e il 31 dicembre 2008.

Alla formazione del limite di 3.000 euro, che si intende al lordo della ritenuta fiscale del 10%, concorrono sia le somme erogate a titolo di retribuzione delle prestazioni di lavoro straordinario o supplementare, sia i premi di risultato erogati nel periodo compreso tra il 1° luglio e il 12 gennaio 2009⁵.

La parte che eccede tale limite, anche in presenza di più rapporti di lavoro, concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente ed è assoggettata al regime di tassazione ordinaria.

² L'imposta sostitutiva si applica non solo sulle prestazioni eccedenti le 40 ore settimanali ma anche oltre il minor limite eventualmente fissato dai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali, purché stipulati da organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative

³ le somme oggetto dell'agevolazione riguardano tutte quelle percepite in relazione a prestazioni effettuate, nei contratti a tempo parziale, in eccedenza all'orario inizialmente concordato, sia con riferimento al lavoro supplementare, sia con riguardo alle prestazioni rese in funzione di clausole elastiche.

⁴ Si tratta di somme erogate a fronte di incrementi di produttività, innovazione, efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa(es.: premi di rendimento, flessibilità oraria, maggiorazioni retributive in funzione di orari a ciclo continuo, banca delle ore, reperibilità o indennità di turno, premi e somme lump sum corrisposte una tantum), anche determinati in ambito territoriale sulla base di indicatori correlati all'andamento congiunturale o ai risultati conseguiti dalle imprese di uno specifico settore in ambito territoriale. L'agevolazione si applica sia sulle somme corrisposte a seguito di previsione contrattuale collettiva, sia per concessione unilaterale del datore di lavoro (es.: premi di rendimento, flessibilità oraria, maggiorazioni retributive in funzione di orari a ciclo continuo, banca delle ore, reperibilità o indennità di turno, premi e somme lump sum corrisposte una tantum)

⁵ L'art. 51, comma 1 del Tuir stabilisce che si considerano percepiti nel periodo d'imposta le somme e gli emolumenti corrisposti fino al 12 gennaio dell'anno successivo

6. CONCORRENZA AI FINI FISCALI E PREVIDENZIALI DELLE SOMME OGGETTO DEL PROVVEDIMENTO

I redditi oggetto del provvedimento non concorrono alla determinazione della situazione economica equivalente (ISEE) del lavoratore interessato o del suo nucleo familiare, entro il limite massimo di 3.000 euro, mentre continuano a computarsi ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali e assistenziali.

7. ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA E APPLICAZIONE DEL REGIME SOSTITUTIVO

L'imposta sostitutiva è applicata direttamente dal sostituto d'imposta in via automatica, qualora egli stesso abbia provveduto a rilasciare al lavoratore dipendente il Cud in relazione al rapporto di lavoro intercorso per l'intero 2007.,

Il lavoratore, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, deve comunicare al datore di lavoro che eroga i compensi assoggettati all'imposta sostitutiva:

- l'importo del reddito da lavoro dipendente conseguito nel 2007, se il sostituto d'imposta non è lo stesso che ha rilasciato il Cud per il 2007 o lo ha rilasciato per un periodo inferiore all'anno;
- se, nel corso del 2007, oltre al rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta abbia intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente, in tal modo superando il limite reddituale di 30.000 euro;
- se, nel corso del 2008, oltre al rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta abbia intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente, per i quali abbia percepito somme assoggettate ad imposta sostitutiva fino a concorrenza del tetto di 3.000 euro

L'applicazione dell'imposta sostitutiva fa venire meno la possibilità di effettuare detrazioni o deduzioni sulle somme ad essa assoggettabili. Pertanto, il lavoratore può rinunciare al regime sostitutivo, facendone richiesta scritta al proprio datore di lavoro quando l'imposta sostitutiva si presenti meno conveniente di quella ordinaria, in presenza di oneri la cui deduzione o detrazione viene impedita dal meccanismo di imposizione sostitutiva.

A seguito dell'espressa rinuncia scritta del lavoratore, l'intero ammontare delle somme erogate concorre alla formazione del reddito complessivo ed è assoggettato, pertanto, all'ordinario regime di tassazione.

In assenza di espressa rinuncia scritta del lavoratore il sostituto d'imposta procede all'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle somme ad essa assoggettabili, salva la possibilità di applicare comunque la tassazione ordinaria, qualora la tassazione sostitutiva risulti meno favorevole per il dipendente (in questo caso il datore di lavoro lo informa dell'applicazione del regime fiscale ordinario, più favorevole nella fattispecie).

In ogni caso il sostituto d'imposta indica, nel Cud:

- o la parte di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva e l'importo di quest'ultima che è stato trattenuto sulle somme spettanti al dipendente;
- o le somme assoggettabili all'imposta sostitutiva, per le quali l'agevolazione non è stata applicata su apposita indicazione scritta del dipendente o qualora l'applicazione del regime sostitutivo risultasse comunque meno favorevole di quello ordinario

Qualora l'imposta sostitutiva non sia trattenuta dal sostituto d'imposta, può essere applicata dal lavoratore in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi

8. QUANDO CONVIENE USARE L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Quasi sempre conviene al lavoratore optare per la tassazione con imposta sostitutiva delle somme elencate sopra poiché l'aliquota del 10% è solitamente inferiore all'aliquota marginale Irpef. Vi sono tuttavia alcuni casi che, sebbene residuali, vanno presi attentamente in esame, casi nei quali al lavoratore conviene rinunciare alla tassazione sostitutiva ed assoggettare le suddette somme all'irpef ordinaria. Questo avviene, ad esempio, quando il lavoratore si trova ad avere un reddito molto vicino alla *no tax area*. In tal caso, infatti, la tassazione ordinaria consente di operare sul reddito imponibile una sostanziale detrazione d'imposta che può più che compensare il vantaggio legato alla ridotta aliquota dell'imposta sostitutiva. L'area in cui conviene optare per la tassazione ordinaria è tanto più estesa quanto maggiore è la somma relativa allo straordinario o al premio di produttività, sulla quale è possibile esercitare l'opzione di tassazione sostitutiva.

Vediamo di chiarire il concetto con alcuni esempi, che considerano diverse tipologie di lavoratore dipendente (senza deduzioni o detrazioni particolari al di fuori di quelle da lavoro e da carichi familiari), con diversi livelli di reddito e 3 livelli di premio di produttività (1.000, 2.000 o 3.000 euro).

Per un lavoratore senza carichi familiari (la cui *no tax area* è ad 8.000 euro) la Tabella 1 mostra la convenienza o meno a scegliere la tassazione sostitutiva dello straordinario o del premio di produttività. Le zone evidenziate (contrassegnate in verde) indicano qual'è il tipo di tassazione che conviene scegliere. Se il reddito è in "no tax area", ovviamente, conviene optare per la tassazione ordinaria poiché in tal caso non si versa alcuna imposta. Ma anche se il reddito è vicino a tale area (inferiore a 8.330) conviene scegliere la tassazione Irpef, poiché l'imposta dovuta sarà comunque inferiore a 100 euro, importo dell'imposta sostitutiva per un premio di 1.000 euro.

Se invece il reddito è superiore a 8.330 euro ma inferiore a 8.663 euro allora, sempre nel caso di un premio di 1.000 euro, converrebbe al lavoratore optare per il regime sostitutivo, poiché l'irpef risulterebbe penalizzante. Se, tuttavia, nella medesima fascia di reddito il premio fosse di 2.000 euro, egli troverebbe più conveniente assoggettarlo ad irpef, poiché dovrebbe pagare un'imposta inferiore ai 200 euro del regime sostitutivo. Via via che il reddito aumenta e ci si allontana dalla "no tax area" diventa più conveniente scegliere l'imposta

sostitutiva anche per premi di entità superiore. Il limite massimo al di sopra del quale conviene sempre optare per la sostitutiva è poco inferiore ai 9.000 euro, poiché, anche sulla somma massima consentita (premio = 3.000 euro), l'imposta sostitutiva sarebbe pari a 300 euro, senz'altro inferiore alla tassazione irpef ordinaria.

Tabella 1. Irpef e Sostitutiva sul premio di produttività per un lavoratore senza carichi familiari

Reddito	Irpef	Sostitutiva (premio=1.000)	Sostitutiva (premio=2.000)	Sostitutiva (premio=3.000)
Fino a 8.000	0	100	200	300
8.001 - 8.330	Tra 0 e 100	100	200	300
8.330 - 8.663	Tra 100 e 200	100	200	300
8.663 - 8.994	Tra 200 e 300	100	200	300
Oltre 8.994	Superiore a 300	100	200	300

La tabella 2 affronta lo stesso problema ma per un lavoratore dipendente con coniuge a carico. La no tax area si estende in tal caso fino a 10.400 euro, ed il reddito oltre il quale conviene comunque optare per la sostitutiva sale a 11.370 euro.

Tabella 2. Irpef e Sostitutiva sul premio di produttività per un lavoratore con coniuge a carico

Reddito	Irpef	Sostitutiva (premio=1.000)	Sostitutiva (premio=2.000)	Sostitutiva (premio=3.000)
Fino a 10.400	0	100	200	300
10.400 - 10.722	Tra 0 e 100	100	200	300
10.722 - 11.046	Tra 100 e 200	100	200	300
11.046 - 11.370	Tra 200 e 300	100	200	300
Oltre 11.370	Superiore a 300	100	200	300

La tabella 3, infine, prende in esame un lavoratore dipendente con coniuge e 2 figli a carico. La no tax area è di poco inferiore a 14.480 euro ed il reddito oltre il quale conviene comunque optare per la sostitutiva raggiunge i 15.820 euro.

Tabella 3. Irpef e Sostitutiva sul premio di produttività per un lavoratore con coniuge e 2 figli a carico

Reddito	Irpef	Sostitutiva (premio=1.000)	Sostitutiva (premio=2.000)	Sostitutiva (premio=3.000)
Fino a 14.877	0	100	200	300

14.877 - 15.187	Tra 0 e 100	100	200	300
15.188 - 15.501	Tra 100 e 200	100	200	300
15.502 - 15.820	Tra 200 e 300	100	200	300
Oltre 15.820	Superiore a 300	100	200	300

All'aumentare dei carichi familiari le detrazioni aumentano e dunque si amplia la *no tax area*.

Pertanto, anche la fascia nella quale bisogna calcolare la convenienza ad usare l'imposta sostitutiva si sposta verso l'alto. Questa fascia, pur essendo contenuta, è tanto più ampia quanto più è elevata la somma sulla quale optare per la tassazione agevolata, ma rispetto al suo limite massimo (3.000 euro) non supera i 1.000 euro oltre l'area esente.

9. ABROGAZIONE ESENZIONE LIBERALITÀ FINO A 258,23 EURO

Viene abrogato l'articolo 51, comma 2, lettera b) del TUIR, che stabiliva l'esenzione fiscale e previdenziale dal reddito da lavoro dipendente delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, non superiori nel periodo d'imposta a Euro 258,23, nonché dei sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente.

10. VERIFICA DEGLI EFFETTI DEL PROVVEDIMENTO

Le misure previste hanno carattere sperimentale e trenta giorni prima del termine della sperimentazione (31 dicembre 2008), il Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali provvederà ad una verifica degli effetti insieme alle OO.SS. dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale. Al fine di valutare l'eventuale estensione del provvedimento ai dipendenti della P.A. alla verifica parteciperà anche il Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione.