

# STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli  
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini  
ASSISTENTE

Forlì, 15 luglio 2008

A TUTTI I  
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

---

## [AREA: FISCALITA' DEL LAVORO E PREVIDENZA](#)

### **CIRCOLARE N. 25/2008**

**Oggetto:** Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro, c.d. "detassazione degli straordinari" – Art. 2, del D.L. 27 maggio 2008 n. 93 – C..M. 11 luglio 2008, n. 49/E dell'Agencia delle entrate e del Ministero del lavoro , della salute e delle politiche sociali.

#### **1. Premessa.**

L'articolo 2 del D.L. 27 maggio 2008 n. 93, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 124 del 28 maggio 2008 interviene sul regime fiscale dei redditi da lavoro dipendente, disponendo:

- l'introduzione, in via transitoria, di un regime fiscale agevolato, relativo ad alcuni elementi della retribuzione dei lavoratori dipendenti del settore privato (commi da 1 a 5);
- l'assoggettamento a tassazione, in via permanente, di alcune voci della retribuzione finora escluse, in tutto o in parte, dalla determinazione della base imponibile fiscale (comma 6).

Di seguito si forniscono una prima sintesi delle nuove misure nonché una analisi dei presupposti per l'applicazione della disciplina di favore delle remunerazioni per lavoro straordinario, alla luce dei primi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali con la C.M. n. 49/E dell'11 luglio 2008.

## **2. Riduzione dell'imposizione fiscale per le prestazioni di lavoro straordinario.**

Come detto, i commi da 1 a 5 dell'art. 2 del D.L. n. 93/2008 introducono, in via transitoria e con natura sperimentale, un regime fiscale agevolato in favore dei lavoratori dipendenti del settore privato che, nel 2007, abbiano conseguito un reddito annuo da lavoro dipendente non superiore a 30.000 euro.

### **2.1 Ambito oggettivo.**

La tassazione agevolata delle somme opera con riferimento alle somme erogate per:

- a) prestazioni di lavoro straordinario effettuate ai sensi del D.Lgs. n. 66/2003 svolte nel periodo tra il 1° luglio ed il 31 dicembre 2008. Trattasi del lavoro straordinario prestato oltre l'orario normale di lavoro fissato in 40 ore settimanali secondo quanto previsto dall'art 1, comma 2, lett. c), del D.L.gs. n. 66/2003;
- b) 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 decreto (29 maggio 2008);
- c) premi connessi ai risultati conseguiti nella realizzazione di programmi, concordati tra le parti, aventi come obiettivo incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. A tale riguardo si dovrebbe ritenere che la disposizione agevolativa possa riferirsi, in sostanza, alla quota di retribuzione caratteristica del secondo livello di contrattazione collettiva legata alla produttività aziendale.

Nel rinviare alla C.M. n. 49/E del 2008 il commento alle prime due definizioni, per quanto riguarda invece gli elementi retributivi premianti di cui alla lett. c), si riportano i principali chiarimenti forniti dalla C.M. in commento.

In particolare viene chiarito che rientrano pertanto nella misura, a titolo esemplificativo, premi di rendimento, forme di flessibilità oraria, maggiorazioni retributive corrisposte in funzione di orari a ciclo continuo o sistemi di «banca delle ore», indennità di reperibilità o di turno, premi e somme corrisposte una tantum ecc., là dove, ovviamente, comportino un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa ovvero siamo legati alla competitività e redditività della impresa.

Le somme di cui al comma 1, lett. c), non devono essere necessariamente previste in contratti collettivi, ma possono anche essere previste in modo unilaterale dal datore di lavoro purché siano documentabili (per esempio attraverso la comunicazione scritta al lavoratore della motivazione della somma corrisposta).

Il presupposto per la concessione del beneficio, prosegue la Circolare in commento, è che la somma corrisposta, anche se continuativa, sia riconducibile ad elementi di determinazione periodica, ancorché si tratti di situazioni già strutturate e consolidate prima della entrata in vigore

## STUDIO ANTONELLI

del decreto. Per rientrare nel regime di tassazione agevolata gli incrementi di produttività, innovazione, efficienza, ovvero il conseguimento di elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico della impresa non devono dunque essere necessariamente nuovi e innovativi rispetto al passato, né devono necessariamente consistere in risultati che, dal punto di vista meramente quantitativo, siano superiori a quelli ottenuti in precedenti gestioni, purché comunque costituiscano un risultato ritenuto positivo dalla impresa.

Nel regime di tassazione agevolata rientrano infine anche quelle somme erogate dai datori di lavoro in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività, ancorché determinati in ambito territoriale sulla base di indicatori correlati all'andamento congiunturale e ai risultati conseguiti dalle imprese di uno specifico settore in ambito territoriale.

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).

### **2.2 Ambito soggettivo.**

Ai sensi del comma 5, la detassazione sperimentale si applica esclusivamente ai lavoratori appartenenti al settore privato che nell'anno 2007 hanno percepito un reddito di lavoro dipendente non superiore a 30.000 euro.

Il richiamo della norma ai redditi di lavoro dipendente fa ritenere che il regime di detassazione operi solo con riferimento ai redditi di cui all'articolo 49 del TUIR, con esclusione dei redditi assimilati ( borse di studio e rapporti di collaborazione o lavoro a progetto, redditi per i quali, di regola, non vengono retribuiti straordinari e premi).

L'agevolazione trova applicazione all'ulteriore condizione che nel 2007 il beneficiario sia stato titolare di un reddito di lavoro dipendente di importo non superiore ad euro 30.000, importo che dovrà verosimilmente essere desunto dalla certificazione CUD 2008, ovvero dal modello 730 o Unico (quadro C).

Ai fini della verifica della soglia reddituale cui la norma subordina l'accesso al regime sostitutivo, la C.M. n. 49/E del 2008 ha fatto presente che occorre considerare il reddito di lavoro dipendente, relativo al 2007, soggetto a tassazione ordinaria, escludendo quindi eventuali redditi di lavoro dipendente percepiti nel 2007 ed assoggettati a tassazione separata. La C.M. precisa altresì che il limite di 30.000 euro deve intendersi come ammontare complessivo, riferito a tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nel 2007, anche in relazione a più rapporti di lavoro.

Si deve quindi ritenere che non si dovrà far riferimento al reddito complessivo ma ai soli redditi di lavoro dipendente percepiti nell'anno, con esclusione di eventuali redditi assimilati o altri redditi appartenenti a categorie reddituali diverse. In tal senso la C.M. n. 49/E dà conferma precisando che la verifica del limite di reddito di euro 30.000 riguarda i soli redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 del Tuir, compresi quelli indicati nel comma 2 dello stesso articolo, come ad esempio le pensioni e gli assegni ad esse equiparate e non rileva, quindi, l'eventuale superamento di tale limite per effetto di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente.

Altra considerazione di natura applicativa riguarda le conseguenze nel caso in cui, a consuntivo, il dipendente risulti aver percepito per l'anno 2008 redditi di lavoro dipendente superiori al limite di 30.000 euro annui, vale a dire se tale evenienza comporti o meno il recupero della minore

## STUDIO ANTONELLI

imposta pagata. A tale riguardo la C.M. n. 49/E del 2008 chiarisce che a nulla rileva la circostanza che nel 2008 il reddito di lavoro dipendente sia superiore al predetto limite di 30.000 euro.

Il medesimo comma 5 prevede, inoltre, che si proceda, su iniziativa del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali ad una verifica degli effetti della detassazione sperimentale con le organizzazioni sindacali dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale. Tale verifica riguarderà anche l'eventuale estensione del provvedimento ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, con la partecipazione del Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione.

### **2.3 Ambito temporale.**

Il regime agevolato ha natura transitoria in quanto si applica alle somme erogate nel periodo compreso il 1° luglio 2008 ed il 31 dicembre 2008.

In base al tenore letterale dell'art. 2, comma 1, D.L. n. 93/2008, la C.M. n. 49/E del 2008 ha chiarito che:

- con riferimento alle prestazioni di lavoro straordinario e prestazioni di lavoro supplementare o rese in funzione di clausole elastiche, l'imposta sostitutiva si applica sui compensi relativi a prestazioni effettuate dal dipendente nel periodo compreso tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2008, a condizione che nel medesimo periodo (fermo restando quanto si dirà in tema di cassa allargata) detti compensi vengano effettivamente erogati dal sostituto d'imposta. Pertanto, e in via esemplificativa, lo straordinario e il lavoro supplementare effettuati a giugno 2008 e pagati a luglio 2008, così come quello effettuato a dicembre 2008 ma pagato dopo il 12 gennaio 2009 (principio di cassa allargata) devono essere esclusi dalla tassazione agevolata. Lo straordinario e il lavoro supplementare effettuati a dicembre 2008 e retribuiti entro il 12 gennaio 2009 rientreranno invece nel regime agevolato;
- per quanto concerne i premi di produttività, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva rileva esclusivamente il momento di erogazione delle somme, che deve collocarsi tra il 1° luglio ed il 31 dicembre 2008 (ovvero 12 gennaio 2009), anche se dette somme si riferiscono ad attività prestate in periodi precedenti. Pertanto sembrerebbe doversi fare riferimento al momento di erogazione delle remunerazioni anziché al momento di maturazione delle stesse

### **2.4 Determinazione della detassazione.**

Il beneficio consiste, ai sensi del comma 1, nella sottoposizione a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 per cento delle somme di cui ai precedenti punti relative al periodo dal 1° luglio al 31 dicembre 2008. Il riferimento alla "...somme...", ha portato l'Agenzia delle entrate nella C.M. n. 49/E del 2008 ad escludere dall'ambito di applicazione dell'agevolazione i compensi in natura erogati a titolo di corrispettivo del lavoro straordinario o supplementare effettuato dal lavoratore, ovvero erogati in relazione ad incrementi di produttività.

L'imposta sostitutiva viene applicata, comunque, entro il limite di importo complessivo non superiore a 3.000 euro. Secondo quanto precisato dalla C.M. n. 49/E del 2008, il limite reddituale suddetto deve intendersi al lordo della ritenuta fiscale del 10%. Tenuto conto di tale precisazione

si deve ritenere che la misura massima del beneficio vada intesa al lordo dei contributi previdenziali; pertanto, ai fini della determinazione del corrispondente valore in termini netti l'agevolazione potrà essere superiore ad euro 3.000 tenuto conto che sarà necessario decurtare i contributi previdenziali a carico del lavoratore.

Con riferimento all'arco temporale cui riferire l'erogazione, la C.M. n. 49/E del 2008 fa presente che, in applicazione del criterio di cassa previsto dall'articolo 51 del Tuir per l'imputazione al periodo d'imposta degli emolumenti di lavoro dipendente, l'imposta sostitutiva si applica alle somme percepite nel periodo dal primo luglio fino al termine del periodo d'imposta 2008. Tenendo conto altresì della disposizione generale di cui all'art. 51, comma 1, del Tuir, secondo cui si considerano percepiti nel periodo d'imposta le somme corrisposte fino al 12 gennaio dell'anno successivo, si ritiene che per il riscontro del limite di 3.000 euro occorra considerare, così come indicato nel paragrafo 1.3, le somme oggetto dell'agevolazione erogate nel periodo compreso tra il 1° luglio e il 12 gennaio 2009.

Come chiarito dalla C.M. n. 49/E del 2008:

- il beneficio rappresenta una vera e propria franchigia, cosicché in caso di somme eccedenti il limite di euro 3.000 solo relativamente alla parte delle predette somme che supera il limite stabilito si applicherà la tassazione ordinaria;
- l'importo di 3.000 euro è da intendersi come limite complessivo alla cui determinazione concorrono sia le somme erogate a titolo di retribuzione delle prestazioni di lavoro straordinario o supplementare effettuate, sia i premi di produttività. Tale limite, inoltre, non può essere superato neanche in presenza di più rapporti di lavoro.

Viene introdotta per i lavoratori interessati la possibilità di rinunciare espressamente all'applicazione della predetta imposta sostitutiva, in quanto i lavoratori potrebbero aver interesse che le somme in questione siano assoggettate alla tassazione ordinaria.

### **2.4.1 Adempimenti del sostituto d'imposta.**

Ai sensi del comma 3, l'imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta. Atteso che, come già precisato, l'applicazione della predetta imposta è subordinata all'ulteriore condizione che il lavoratore interessato abbia percepito nell'anno 2007 un reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR non superiore a 30.000 euro, la C.M. n. 49/E del 2008 opera le seguenti distinzioni:

- il sostituto d'imposta applica la tassazione sostitutiva in via automatica qualora egli stesso abbia rilasciato il CUD, in relazione a un rapporto di lavoro intercorso per l'intero 2007;
- il sostituto d'imposta applica la tassazione sostitutiva in base a specifica comunicazione in forma scritta fornita dal lavoratore circa l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel 2007 qualora non sia lo stesso che abbia rilasciato il CUD per il 2007 o l'abbia rilasciato per un periodo inferiore all'anno. Analoga comunicazione deve essere fatta dal lavoratore che nel 2007 non abbia percepito alcun reddito di lavoro dipendente.

Il dipendente è, in ogni caso, tenuto a comunicare al sostituto d'imposta l'insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo, nelle ipotesi in cui:

- nel corso del 2007, oltre al rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta che eroga i compensi assoggettabili ad imposta sostitutiva, abbia intrattenuto un altro rapporto di

## STUDIO ANTONELLI

lavoro dipendente, in tal modo superando il limite di 30.000 euro di reddito da lavoro dipendente;

- 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.

La norma prevede, tuttavia, che il lavoratore anche nei casi in cui il sostituto sia direttamente tenuto all'applicazione della imposta sostitutiva, possa rinunciare al regime sostitutivo, facendone richiesta per iscritto al proprio datore di lavoro. Ciò, ad esempio, quando l'imposta sostitutiva si presenti meno conveniente di quella ordinaria, in presenza di oneri la cui deduzione o detrazione sarebbe impedita dal meccanismo di imposizione sostitutiva.

A seguito di espressa rinuncia del lavoratore, l'intero ammontare delle somme in questione concorre alla formazione del reddito complessivo ed è assoggettato a tassazione ordinaria. Resta fermo che in sede di dichiarazione dei redditi il dipendente è tenuto a far concorrere al reddito complessivo i redditi che, per qualsiasi motivo, siano stati eventualmente assoggettati a imposta sostitutiva pur in assenza dei presupposti richiesti dalla legge. Analogamente, il contribuente utilizzerà la dichiarazione dei redditi per assoggettare gli emolumenti alla tassazione ordinaria nel caso in cui la ritenga più conveniente. In assenza di rinuncia espressa da parte del dipendente, il sostituto d'imposta, ricorrendone i presupposti, procede all'applicazione dell'imposta sostitutiva.

La C.M. n. 49/E del 2008 precisa inoltre 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, applica la tassazione ordinaria, portandone a conoscenza il dipendente.

Circa le modalità con cui effettuare il prelievo, la C.M. n. 49/E del 2008 chiarisce che l'imposta sostitutiva deve essere applicata sin dalla prima erogazione effettuata successivamente al 1° luglio 2008, fermi restando gli opportuni aggiustamenti da effettuare in sede di conguaglio di fine anno, ovvero in caso di cessazione del rapporto di lavoro intervenuta prima della fine dell'anno.

Semprechè ovviamente ne ricorrano i presupposti l'imposta sostitutiva, ove non trattenuta dal sostituto, può essere applicata dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, e, a tale fine, la C.M. n. 49/E del 2008 ricorda che l'imposta sostitutiva può essere oggetto di compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.L.gs. n. 241/1997.

Circa gli adempimenti dichiarativi, la C.M. n. 49/E del 2008 ricorda che il sostituto d'imposta deve indicare separatamente nel CUD per il 2008 la parte di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva e l'importo di quest'ultima trattenuto sulle somme spettanti al dipendente. Il sostituto deve altresì indicare nel CUD, al fine di consentire i necessari controlli sulla corretta fruizione del beneficio, 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 comma 4 prevede che si applichino, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette, per quanto riguarda l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso relativo all'imposta sostitutiva introdotta in via sperimentale. A tale riguardo viene ricordato che in caso di versamenti in eccesso il sostituto d'imposta può compensare l'imposta sostitutiva con altre ritenute ai sensi del D.P.R. n. 445/1997.

## **2.5 Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva .**

Per consentire il versamento di tale imposta sostitutiva, tramite modello F24, secondo le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, la R.M. n. 287/E dell'Agenzia delle entrate ha istituito i seguenti codici tributo:

- “1053” denominato “Imposta sostitutiva dell'irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente - articolo 2, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93”;
- “1604” denominato “Imposta sostitutiva dell'irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Sicilia e versata fuori regione - articolo 2, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93”;
- “1904” denominato “Imposta sostitutiva dell'irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Sardegna e versata fuori regione - articolo 2, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93”;
- “1905” denominato “Imposta sostitutiva dell'irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Valle d'Aosta e versata fuori regione - articolo 2, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93”;
- “1305” denominato “Imposta sostitutiva dell'irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente versata in Sicilia, Sardegna e Val d'Aosta e maturati fuori dalle predette regioni - articolo 2, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93”;

In sede di compilazione del modello F24, tali codici tributo sono esposti nella sezione “Erario”, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “Importi a debito versati”, con indicazione, quale “Mese di riferimento” del mese in cui il sostituto d'imposta effettua la trattenuta (00MM) e quale “Anno di riferimento” l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento (AAAA).

## **2.6 Non concorrenza alla formazione del reddito complessivo.**

L'ammontare di reddito sottoposto ad imposta sostitutiva il cui valore massimo è pari ad euro 3.000, non concorre, ai sensi del comma 2 dell'art. 2, del D.L. n. 93/2008 alla formazione del reddito complessivo del percettore o del suo nucleo familiare sia ai fini fiscali che per la determinazione della situazione economica equivalente (ISEE).

Al riguardo va rilevato che la mancata considerazione delle somme farà quindi emergere un ulteriore vantaggio connesso alla possibilità di beneficiare di maggiori detrazioni d'imposta collegate al livello di reddito complessivo, come, ad esempio le detrazioni per familiari a carico.

## **2.7 Trattamento previdenziale.**

La formulazione della norma, secondo cui resta fermo il computo dei predetti redditi ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali ed assistenziali fa ritenere, come peraltro previsto dalla relazione tecnica ad decreto, che l'esclusione dei redditi in esame non comporti maggiori oneri a carico della finanza pubblica con la conseguenza che le remunerazioni soggette a tassazione separata sono imponibili per l'applicazione dei contributi previdenziali.

**3. Abrogazione del regime fiscale di esenzione relativo alle erogazioni liberali.**

Ancorché il regime fiscale sostitutivo abbia carattere temporaneo, l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 93/2008 modifica in via permanente l'articolo 51 del TUIR, concernente la determinazione del reddito di lavoro dipendente, abrogando nel comma 2 del medesimo articolo la lettera b).

In particolare, il citato comma 2 elenca tassativamente le somme e i valori che, seppure percepiti in relazione al rapporto di lavoro, non concorrono alla formazione del reddito medesimo. Per effetto della suddetta abrogazione concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente:

- le erogazioni liberali non superiori nel periodo d'imposta a 258,23 euro concesse in occasione di festività o di ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti;
- i sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente;
- i sussidi 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.

In mancanza di una diversa decorrenza, la relazione governativa precisa che tale disposizione si applica alle somme e ai valori erogati successivamente alla data di entrata in vigore del decreto; avvenuta il 29 maggio 2008.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli