

# Detassazione degli straordinari: le istruzioni operative

**Stefania Lucchese** *Esperta tributaria in Roma*

*I chiarimenti ministeriali in materia di tassazione agevolata delle retribuzioni relative agli straordinari e ai premi di produttività*

La circolare congiunta n. 59 del 22 ottobre 2008 del Ministero del lavoro e dell'Agenzia delle Entrate, che fa seguito alla prima circolare n. 49/2008, risponde a precise questioni dando puntuali soluzioni ai problemi sorti nella fase applicativa.

## La norma agevolativa

L'agevolazione, inserita dall'articolo 2, comma 5, del decreto legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito dalla legge 24 luglio 2008 n. 126, consiste nell'applicazione, in via sperimentale, della tassazione con l'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionale e comunale del 10% delle somme erogate a livello aziendale:

- a) per prestazioni di lavoro straordinario effettuate dal 1° luglio al 31 dicembre 2008;
- b) per prestazioni di lavoro supplementare ovvero per prestazioni rese in funzione di clausole elastiche effettuate nel periodo suddetto (1° luglio-31 dicembre 2008) e con esclusivo riferimento a contratti di lavoro a tempo parziale stipulati prima del 29 maggio 2008 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 93/2008);
- c) in relazione ad incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

L'agevolazione è riservata ai lavoratori dipendenti del settore privato, i quali abbiano percepito nel 2007 redditi di lavoro dipendente, di cui all'art. 49 del Tuir, di ammontare non superiore a euro 30.000 lordi.

## Soggetti agevolati

### *Dipendenti di pubbliche amministrazioni (rileva la soggettività pubblica del datore di lavoro)*

L'articolo 2, comma 5, del decreto legge n. 93/2008 stabilisce che sono esclusi dall'agevolazione i dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo

30 marzo 2001, n. 165, che reca «Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche». Per individuare i soggetti esclusi dall'agevolazione, rileva la circostanza che il datore di lavoro sia una amministrazione pubblica di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e non che il rapporto di lavoro sia disciplinato da contratti di tipo privatistico ovvero da contratti stipulati per settori privati. Pertanto non possono fruire dell'imposta sostitutiva i dipendenti delle comunità montane, o altri dipendenti pubblici che eventualmente prestino l'attività sulla base di contratti collettivi applicabili al settore privato.

### *Lavoratori somministrati e dipendenti di professionisti (l'agevolazione è applicabile)*

La circolare precisa che la misura agevolativa trova applicazione con riferimento a tutti i lavoratori dipendenti del settore privato in quanto l'espressione «somme erogate a livello aziendale» va intesa in senso a-tecnico, con la conseguenza che il beneficio può essere attribuito anche ai datori di lavoro non imprenditori. Rientrano quindi nel campo di applicazione della norma anche i lavoratori dipendenti di lavoratori autonomi, nonché i lavoratori in somministrazione, dipendenti da agenzie del lavoro, anche nella ipotesi in cui le somme erogate abbiamo come riferimento prestazioni per missioni rese nel settore della pubblica amministrazione.

Lavoratori marittimi (l'agevolazione è applicabile) L'agevolazione fiscale in questione trova applicazione anche ai lavoratori marittimi, fermo restando che per l'individuazione del lavoro straordinario deve farsi riferimento alla normativa ed alla contrattazione collettiva di settore. Tale orientamento era stato già espresso dal Ministero del lavoro con risposta all'interpello n. 27/2008, prot. n. 25/1/0010826.

### *Soggetti senza reddito nel 2007 (l'agevolazione è applicabile)*

Con la circolare n. 49/2008 è stato chiarito che l'agevolazione spetta ai lavoratori che nel 2007 non hanno avuto redditi di lavoro dipendente. Viene ora chiarito che l'agevolazione si applica anche ai soggetti che nel 2007 erano senza alcun reddito.

## **Soggetti che nel 2007 erano residenti all'estero (rileva il reddito estero)**

Un soggetto che nel 2008 assume la residenza in Italia, che nel 2007 era residente all'estero e che ivi ha svolto attività di lavoro dipendente deve verificare la sussistenza del requisito reddituale di euro 30.000 considerando anche il reddito estero. La verifica del limite di reddito di euro 30.000 riguarda i soli redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 del Tuir, comprese 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. A questo fine, rileva quindi anche il reddito di lavoro dipendente anche se prodotto all'estero.

## **Lavoratori all'estero - Retribuzioni convenzionali (l'agevolazione non è applicabile)**

Le prestazioni di lavoro straordinario e quelle premiali non potranno essere assoggettate all'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10% se erogate nelle ipotesi di tassazione del reddito di lavoro dipendente sulla base delle retribuzioni convenzionali di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir (secondo cui il reddito derivante dall'attività prestata all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, da dipendenti che nell'arco di dodici mesi ivi soggiornano per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di concerto con quello dell'economia e delle finanze). Dall'introduzione del criterio convenzionale consegue, secondo la circolare n. 59, che le retribuzioni aggiuntive a quella ordinaria (come, ad esempio, emolumenti in natura, indennità, straordinari, premi) non sono soggette ad alcuna tassazione autonoma, dovendosi ritenere gli stessi assorbiti nella determinazione forfetaria della base imponibile realizzata attraverso il rinvio alle retribuzioni convenzionali.

## **Tipologie di somme agevolate**

### **Superminimi (l'agevolazione è applicabile)**

Viene meglio chiarito quanto affermato già con la circolare n. 49/2008 in materia di straordinario forfetizzato e di superminimo. In sostanza, la retribuzione variabile può usufruire della agevolazione fiscale, a prescindere dalla denominazione utilizzata, a condizione ovviamente che serva a compensare eventuali prestazioni di lavoro rese oltre l'orario normale osservato in azienda - in questo caso, l'imposta sostitutiva trova applicazione alle sole prestazioni di lavoro eccedenti l'orario ordinario effettuate e retribuite nel periodo considera-

to - ovvero sia riconducibili a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. Ad esempio, una retribuzione denominata «superminimo» può essere erogata:

1. per ipotesi non legate a prestazioni di straordinario o per incrementi di produttività ed efficienza organizzativa
2. per prestazioni rese oltre l'orario normale osservato in azienda
3. in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa

Naturalmente la tassazione agevolata non troverà applicazione nell'ipotesi di cui al punto 1.

Per l'ipotesi di cui al punto 2, per l'applicazione dell'imposta sostitutiva è necessario che le ore di lavoro straordinario siano effettuate e retribuite nel secondo semestre 2008 (ovvero 12 gennaio 2009 in applicazione della cassa allargata).

Per l'ipotesi di cui al punto 3, rileva esclusivamente il momento di erogazione delle somme, che deve collocarsi tra il 1° luglio ed il 31 dicembre 2008, anche se dette somme si riferiscono ad attività prestate in periodi precedenti ovvero a somme maturate in date anteriori al 1° luglio 2008.

### **Straordinario forfetizzato (l'agevolazione è applicabile)**

Per quanto riguarda gli emolumenti corrisposti a titolo di straordinario forfetizzato, viene chiarito - con riferimento a quel personale non soggetto alla disciplina dell'orario di lavoro e, pertanto, indipendentemente dalla effettività di prestazioni lavorative eccedenti l'orario normale - possono rientrare tra le retribuzioni premiali di cui alla lett. c) dell'articolo 2, comma 1, del decreto legge n. 93 del 2008, ricorrendone i presupposti.

Retribuzioni agevolabili	Imputazione temporale	Requisiti
Retribuzioni per straordinario	Cassa e competenza	L'attività deve essere effettuata e retribuita nel secondo semestre 2008 (ovvero 12.1.2009 in applicazione della cassa allargata).
Retribuzioni premiali	Cassa	La retribuzione deve essere erogata nel secondo semestre 2008 (ovvero 12.1.2009 in applicazione della cassa allargata) Le retribuzioni possono riferirsi ad attività prestate in periodi precedenti

### **Lavoro festivo e lavoro notturno (l'agevolazione è applicabile)**

La circolare n. 59 chiarisce che anche le presta-

zioni straordinarie effettuate nei giorni di riposo (ordinario o di legge) e in quelli festivi possono rientrare nello speciale regime di tassazione, là dove diano luogo a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. Ad esempio, possono essere agevolate:

le somme erogate al personale che presta la propria opera nelle festività in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate, ciò anche per la quota di retribuzione per la prestazione svolta all'interno dell'orario contrattuale di lavoro (per esempio part-time di 30 ore settimanali che include anche la domenica);

l'indennità o maggiorazione che viene corrisposta ai lavoratori che, usufruendo del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica (sia nel caso di riposo compensativo che di spostamento definitivo del turno di riposo), siano tenuti a prestare lavoro ordinario la domenica;

le somme erogate per il lavoro notturno ordinario in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate;

gli specifici, ulteriori compensi erogati per prestazioni rese durante la giornata del sabato, in caso di orario articolato su cinque giorni lavorativi alla settimana, con la giornata del sabato normalmente «prevista» come non lavorativa.

### **Le somme agevolabili**

L'agevolazione è applicabile, a condizione che sussista una delle condizioni indicate dalla lett. c) dell'art. 2, comma 1, DI n. 93/2008 e cioè, là dove le retribuzioni, anche se riconosciute in misura fissa e stabile, diano luogo a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa, come, ad esempio, in caso di:

Rol non fruiti (Riduzione orario di lavoro, ore di permesso retribuito previste dal contratto collettivo di lavoro);

ferie e permessi non fruiti;

premi di presenza;

premi erogati in caso del mancato verificarsi di infortuni in azienda;

indennità o maggiorazioni di turno;

maggiorazioni retributive corrisposte per lavoro normalmente prestato in base a un orario articolato su turni;

speciali indennità aggiuntive che diano luogo a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa;

somme erogate per lo svolgimento di mansioni promiscue e intercambiabilità;

premi e provvigioni su vendite percepiti normalmente in base a percentuali sul fatturato;

- premi «consolidati»;
- premi di produttività;
- elemento economico territoriale del settore edile;
- superminimi;
- straordinari forfetizzati;
- lavoro festivo e notturno;
- assegni *ad personam*;
- indennità di funzione/mansione.

### **Banca delle ore (l'agevolazione è applicabile alle maggiorazioni)**

In caso di banca ore, può essere oggetto di agevolazione la sola maggiorazione retributiva erogata. Ciò in quanto l'agevolazione si applica solo sulla parte di retribuzione erogata in denaro e non anche su quella erogata in natura, come avviene nelle ipotesi di fruizione di permessi in luogo del pagamento di ore lavorate in eccedenza.

### **Lavoro a tempo parziale (chiarimenti)**

In materia di part time viene chiarito che:

in caso di lavoro supplementare e clausole elastiche, sono agevolate le somme erogate oltre l'orario stabilito nel contratto;

in caso di clausole flessibili, sono agevolate le ore che si situano al di fuori della collocazione oraria concordata. Per esempio, se l'orario di lavoro è dalle 9.00 alle 13.00 e la variazione dell'orario è dalle 8.00 alle 12.00, è agevolata un'ora («ricollata» dalle 8.00 alle 9.00);

l'imposta sostitutiva trova applicazione anche alle somme erogate in relazione ad incrementi di produttività nell'ipotesi in cui il contratto di lavoro a tempo parziale sia stato stipulato (ovvero trasformato) successivamente alla data del 29 maggio 2008. La limitazione dell'agevolazione ai contratti di lavoro a tempo parziale stipulati prima del 29 maggio 2008 non trova applicazione nelle ipotesi di retribuzioni premiali di cui alla lett. c) dell'articolo 2, comma 1, del decreto legge n. 93/2008.

### **Incentivo all'esodo (l'agevolazione non è applicabile)**

L'agevolazione è rivolta ad agevolare le prestazioni lavorative che comportino un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa ovvero competitività e redditività dell'impresa.

Non può trovare applicazione, invece, con riferimento alle erogazioni effettuate per incentivare le risoluzioni consensuali con i dipendenti, anche nelle ipotesi in cui tali incentivi siano determinati per realizzare affinamento della struttura organizzativa, finalizzato al miglioramento dell'efficienza dell'impresa, con l'obiettivo di incrementarne i livelli di produttività.

## ***Straordinario erogato agli eredi (l'agevolazione è applicabile)***

Le retribuzioni pagate all'erede per prestazioni di lavoro straordinario e premi fruiscono dell'agevolazione dell'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10% prevista dal decreto legge n. 93/2008, ferma restando la necessità che ricorrano le condizioni e i requisiti ivi previsti, da riferirsi al soggetto che ha prodotto il reddito (*de cuius*). Ciò in quanto la tassazione separata prevista dal legislatore in favore degli eredi ai sensi dell'articolo 7, comma 3, del Tuir, trova applicazione con riferimento ai redditi che confluiscono nel reddito complessivo e non anche con i redditi soggetti ad imposta sostitutiva.

## **Modalità applicative**

### ***Applicazione della misura***

Viene chiarito che rientra nell'agevolazione e sono soggette all'imposta sostitutiva del 10% le somme complessivamente erogate (ad esempio l'intera ora di lavoro straordinario o supplementare comprensiva di retribuzione ordinaria e maggiorazione) e non la sola maggiorazione retributiva rispetto al trattamento ordinario, fermo restando il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi.

### ***Modalità di calcolo dell'imposta sostitutiva***

La circolare n. 59 precisa che l'agevolazione riguarda esclusivamente la tassazione delle retribuzioni individuate dalla norma, le quali restano assoggettate per intero alla contribuzione previdenziale e assistenziale obbligatoria. Circa le modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva, il sostituto d'imposta calcola le ritenute da operare dopo aver sottratto dalla retribuzione da assoggettare a detta imposta le trattenute previdenziali obbligatorie. La ritenuta del 10% deve essere applicata sulla parte di retribuzione che residua dopo aver operato le trattenute previdenziali. Pertanto, per calcolare il limite massimo di euro 3.000 sul quale applicare l'imposta sostitutiva, il sostituto deve considerare gli importi erogati al dipendente al lordo dell'imposta sostitutiva ma al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie.

Per comodità di lettura si riportano gli esempi utilizzati nella circolare n. 59.

<b>Esempio 1</b>	
Retribuzione per straordinari	3.000
Contributi	275,7 (3.000 x 9,19%)
Imponibile imposta sostitutiva	2.724,3
Imposta sostitutiva	272,43 (2.724,30 x 10%)

<b>Esempio 2</b>	
Retribuzione per straordinari	4.000
Contributi	376,6 (4.000 x 9,19%)
Imponibile imposta sostitutiva	3.000
Imposta sostitutiva	300 (3.000 x 10%)

## **Erogazioni liberali in natura**

Con la soppressione dell'art. 51, comma 2, lett. *b*) del Tuir ad opera dell'articolo 2, comma 6 del DL n. 93/2008, dal 29 maggio scorso, il «pacco di Natale» e le altre erogazioni liberali concesse in occasione di festività e ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, sono diventate imponibili anche se di valore inferiore a € 258,23.

Con la circolare 59, l'Agenzia, rifacendosi ai principi generali di tassazione del reddito di lavoro dipendente e ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 326/E/2007 relativamente alla previsione agevolativa sulle liberalità ora abrogata precisa che, poiché ai fini del calcolo del limite dei 258,23 relativo ai *fringe benefit*, non dovevano essere considerate le erogazioni liberali anche se di importo inferiore a quello in precedenza non tassato, ne consegue che le liberalità in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possono, in linea di principio, rientrare nella previsione di esclusione dal reddito prevista per i *fringe benefit* in quanto valori reddituali aventi la stessa natura.

### ***I vantaggi e i limiti dell'apertura ministeriale***

Il ricondurre le erogazioni liberali in natura nella franchigia dei *fringe benefit* permette di detassare, nei limiti di € 258,23, anche:

- la liberalità (in natura) erogata ad un solo dipendente;
- la liberalità (in natura) concessa in occasioni diverse dalle festività o dalle ricorrenze che si è soliti festeggiare.

Restano tassabili le liberalità in denaro che spesso venivano corrisposte ai dipendenti in occasione dei festeggiamenti per il cinquantenario dell'azienda o per il raggiungimento di una particolare anzianità o per l'apertura di una nuova sede o, infine, per la fusione con un'altra società.

Si ricorda che, mentre la «cd. franchigia delle liberalità» era una franchigia piena, nel senso che veniva tassato solo l'importo in denaro o in natura eccedente i € 258,23, «la franchigia del *fringe benefit*» (anche se dello stesso importo) comporta la non tassazione solo fino a tale limite. Infatti, il superamento anche minimo del valore esente comporta la ripresa a tassazione anche degli importi che, fino a quel momento, non erano stati tassati in quanto, complessivamente, inferiori a € 258,23.

## Premessa

Facendo seguito alla circolare n. 49/2008 della Agenzia delle Entrate e del Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali, relativa alle misure fiscali di tassazione agevolata delle somme erogate per prestazioni di lavoro straordinario e per i premi di produttività previste dall'articolo 2 del decreto legge n. 93/2008 convertito dalla legge n. 126/2008, si forniscono ulteriori chiarimenti operativi.

## Agenzia delle Entrate/Ministero del lavoro Circolare 22 ottobre 2008, n. 59

**Oggetto:** Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie - art. 2 del decreto legge 27 maggio 2008, n. 93 - «Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro» - Ulteriori chiarimenti

compensativo che di spostamento definitivo del turno di riposo), siano tenuti a prestare lavoro ordinario la domenica;

□ le somme erogate per il lavoro notturno ordinario in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate;

□ gli specifici, ulteriori compensi erogati per prestazioni rese durante la giornata del sabato, in caso di orario articolato su cinque giorni lavorativi alla settimana, con la giornata del sabato normalmente «prevista» come non lavorativa.

### 1. Applicazione della misura

Occorre in primo luogo ricordare che rientrano nella misura «le somme erogate» per prestazioni di lavoro straordinario, per prestazioni di lavoro supplementare ovvero per prestazioni rese in funzione di clausole flessibili o elastiche nell'ambito dei rapporti di lavoro a tempo parziale, per incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico della impresa. Ciò significa che, fermo restando il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi, sono soggette all'imposta sostitutiva del 10% le somme complessivamente erogate a questo titolo (ad esempio l'intera ora di lavoro straordinario o supplementare comprensiva di retribuzione ordinaria e maggiorazione) e non la sola maggiorazione retributiva rispetto al trattamento ordinario.

Si deve poi ricordare che la misura trova applicazione con riferimento a tutti i lavoratori dipendenti del settore privato. Pertanto, l'espressione «somme erogate a livello aziendale» va intesa in senso a-tecnico, con la conseguenza che il beneficio può essere attribuito anche ai datori di lavoro non imprenditori. Rientrano inoltre nel campo di applicazione della misura anche i lavoratori dipendenti di lavoratori autonomi, nonché i lavoratori in somministrazione, dipendenti da agenzie del lavoro, anche nella ipotesi in cui le somme erogate abbiano come riferimento prestazioni per missioni rese nel settore della pubblica amministrazione.

### 2. Lavoro festivo e lavoro notturno

Come già precisato con la circolare n. 49/2008, compensi, premi o gettoni corrisposti a fronte di prestazioni straordinarie effettuate nei giorni di riposo (ordinario o di legge) e festivi, rientrano nello speciale regime di tassazione, nella misura in cui si tratti di compensi erogati per prestazioni di lavoro straordinario ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lett. a), del decreto legge n. 93 del 2008 o siano comunque riconducibili alla ipotesi di cui al comma 1, lett. c).

Possono pertanto rientrare nello speciale regime di tassazione, là dove diano luogo a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa:

□ le somme erogate al personale che presta la propria opera nelle festività in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate, ciò anche per la quota di retribuzione per la prestazione svolta all'interno dell'orario contrattuale di lavoro (per esempio *part-time* di 30 ore settimanali che include anche la domenica);

□ l'indennità o maggiorazione che viene corrisposta ai lavoratori che, usufruendo del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica (sia nel caso di riposo

stazioni rese durante la giornata del sabato, in caso di orario articolato su cinque giorni lavorativi alla settimana, con la giornata del sabato normalmente «prevista» come non lavorativa.

### 3. Banca delle ore

Nelle ipotesi di istituzione della banca ore - che consente di fruire di riposi compensativi a fronte di prestazioni ai lavoro aggiuntive - può essere oggetto di agevolazione la sola maggiorazione retributiva erogata. Si ricorda infatti che l'agevolazione si applica solo sulla parte di retribuzione erogata in denaro e non anche su quella erogata in natura, come avviene nelle ipotesi di fruizione di permessi in luogo del pagamento di ore lavorate in eccedenza.

### 4. Straordinario forfetizzato e superminimi

Come già chiarito dalla circolare n. 49/2008, gli emolumenti corrisposti a titolo di straordinario forfetizzato rientrano tra gli importi ai quali si applica il regime agevolato di tassazione. La tassazione agevolata - ovviamente in presenza delle condizioni previste dalla normativa riguardo ai due limiti di reddito - si deve riferire all'intero importo corrisposto al lavoratore a titolo di straordinario forfetario indipendentemente dalla effettività di prestazioni lavorative eccedenti l'orario normale. E ciò perché in questo caso il regime applicabile è, di regola, quello di cui alla lett. c) dell'articolo 2, comma 1, del decreto legge n. 93/2008, più che la lett. a) che infatti pare di difficile applicazione soprattutto con riferimento a quel personale non soggetto alla disciplina dell'orario di lavoro.

Considerazioni analoghe si devono sviluppare con riferimento a quei compensi erogati in misura fissa al personale direttivo che spesso sono genericamente definiti «superminimi», «assegni *ad personam*» o «indennità di funzione e/o mansione», ma che, nell'assoluta maggioranza dei casi, sono erogati anche al fine di compensare eventuali prestazioni di lavoro rese oltre l'orario normale osservato in azienda. Le somme erogate a livello aziendale, a prescindere dalla denominazione utilizzata, possono usufruire della agevolazione fiscale a condizione ovviamente che serva a compensare eventuali prestazioni di lavoro rese oltre l'orario normale osservato in azienda - in questo caso, si ritiene che l'imposta sostitutiva trovi applicazione alle sole prestazioni di lavoro eccedenti l'orario ordinario *effettuate e retribuite* nel periodo considerato - ovvero sia riconducibili alla casistica di cui all'articolo 1, comma 2, lett. c). Di conseguenza, stante il fatto che, ad esempio, il superminimo può trovare giustificazione anche per ipotesi non legate a prestazioni di straordinario o per incrementi di produttività ed efficienza organizzativa, si chiarisce che il regime fiscale agevolato troverà applicazione solo su quella parte di superminimo specificatamente identificato dalle parti a tali scopi.

In tale senso deve essere inteso il chiarimento fornito con la circolare n. 49/2008, secondo il quale «*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)».*

## **5. Lavoro a tempo parziale**

Il regime agevolato di tassazione trova applicazione per le prestazioni di lavoro supplementare e per le prestazioni rese in funzione di clausole c.d. elastiche nel lavoro a tempo parziale (incremento del monte orario concordato), nonché, là dove si integrino le condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, lett. c), anche per le prestazioni rese in funzione di clausole c.d. flessibili (variazione della collocazione oraria). In caso di lavoro supplementare e clausole elastiche a essere sottoposte al regime agevolato sono le somme erogate oltre l'orario stabilito nel contratto. In caso di clausole flessibili o comunque di variazione della collocazione oraria della prestazione a essere sottoposte al regime agevolato sono invece le ore che si situano al di fuori della collocazione oraria concordata. Per esempio, se l'orario di lavoro è dalle 9.00 alle 13.00 e la variazione dell'orario è dalle 8.00 alle 12.00, a essere sottoposta alla agevolazione è la retribuzione oraria moltiplicata per il numero delle ore «riccoltate» (nel nostro esempio la fascia dalle 8.00 alle 9.00).

Va infine chiarito che il riferimento ai contratti di lavoro a tempo parziale stipulati prima del 29 maggio 2008 trova applicazione unicamente con riferimento alle ipotesi di cui alla lett. b) e non invece alle ipotesi di cui alle lett. a) e c) dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 93/2008.

## **6. Premi di produttività e somme erogate per produttività ed efficienza**

Come già chiarito con la circolare n. 49/2008, le somme erogate ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lett. c), vanno intese in senso ampio stante la finalità del provvedimento. Accanto alle ipotesi già espressamente indicate nella richiamata circolare si possono menzionare, sempre a titolo esemplificativo, i compensi erogati per Rol residui o per periodi di ferie e permessi non fruiti entro i limiti previsti dalla legge e dalla contrattazione collettiva ovvero i premi comunque legati a risultati di efficienza organizzativa come, per esempio, i premi presenza ovvero i premi erogati in caso del mancato verificarsi di infortuni in azienda. Per quanto riguarda specificatamente i compensi per permessi Rol (Riduzione orario di lavoro, ore di permesso retribuito previste dal contratto collettivo di lavoro) non fruiti entro il periodo di maturazione, si precisa che il regime fiscale agevolato trova applicazione anche quando la liquidazione degli stessi avvenga su base periodica in virtù di disposizioni della contrattazione collettiva, oltre che nei casi di esplicita richiesta del lavoratore. Possono rientrare nella misura anche le indennità o maggiorazioni di turno o comunque le maggiorazioni retributive corrisposte per lavoro normalmente prestato in base a un orario articolato su turni, stante il fatto che l'organizzazione del lavoro a turni costituisce di per sé una forma di efficienza organizzativa, così come le speciali indennità aggiuntive che diano luogo a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, nonché le somme erogate per lo svolgimento di mansioni promiscue e intercambiabilità e, in generale, tutti gli altri emolumenti, anche riconosciuti in misura fissa e stabile, purché connessi, nel loro complesso, a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e ad altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico della impresa (così, può considerarsi «agevolabile» l'eventuale quota fissa di un premio composto anche da una quota variabile, legata ai richiamati

elementi di valutazione dell'andamento aziendale).

I premi o le provvigioni su vendite percepiti normalmente in base a percentuali sul fatturato possono essere agevolati a condizione che comportino un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa ovvero siano legati alla competitività e redditività della impresa.

L'agevolazione è inoltre applicabile anche ai premi «consolidati», a condizione tuttavia che sussista anche in questo caso una delle condizioni indicate dalla lett. c) dell'articolo 2, comma 1, del decreto legge n. 93/2008. Sono da ritenersi «consolidati», ad esempio, i premi che continuano ad essere corrisposti per effetto di livelli di competitività e redditività acquisiti nel tempo, anche se inseriti in un nuovo sistema premiante, sempre collegato all'andamento aziendale.

Rientrano in ogni caso nella misura tutti i premi di produttività anche là dove l'istituzione del premio, erogato a livello aziendale, sia prevista dal contratto collettivo nazionale di lavoro, a condizione ovviamente ricorrano le condizioni indicate dalla lett. c).

Per quanto concerne i premi di produttività di cui alla lett. c) della disposizione in commento, ai fini della applicazione della 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 ovvero a somme maturate in date anteriori al 1° luglio 2008, ma erogate successivamente proprio al fine di fruire dei benefici dell'agevolazione.

## **7. Soggetti senza reddito nel 2007**

L'agevolazione si applica ai soggetti che nel 2007 hanno avuto un reddito di lavoro dipendente non superiore a euro 30.000. Con la circolare n. 49/2008 è stato chiarito che l'agevolazione spetta ai lavoratori che nel 2007 non hanno avuto redditi di lavoro dipendente. La norma non richiede ai fini dell'applicazione dell'agevolazione la presenza di un reddito per l'anno 2007, pertanto, si ritiene che non vi sia ragione per escludere i soggetti che nel 2007 non abbiano avuto alcun reddito.

## **8. Soggetti che nel 2007 erano residenti all'estero e hanno prodotto reddito di lavoro dipendente**

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.

Si ritiene che ai fini della verifica in questione debba essere considerato il reddito di lavoro dipendente anche se lo stesso è riconducibile ad una attività di lavoro svolta all'estero. Ciò in quanto la soglia posta dalla norma, con riferimento al 2007, mira ad esprimere la capacità del soggetto di produrre un ammontare qualificato reddito di lavoro dipendente, e in tal senso rimane irrilevante la circostanza che l'attività di lavoro dipendente sia svolta all'estero e non abbia avuto rilevanza reddituale in Italia. Pertanto, un soggetto che nel 2008 assume la residenza in Italia, che nel 2007 era residente all'estero e che ivi ha svolto attività di lavoro dipendente deve verificare la sussistenza del requisito reddituale di euro 30.000.

## **9. Incentivo all'esodo**

Con riferimento agli elementi retributivi premianti di cui al comma 1, lett. c), dell'articolo 2 del decreto legge n. 93/

2008, la circolare n. 49/2008, paragrafo 1.7, ha chiarito che «essi riguardano tutti gli incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, nonché altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico della impresa. 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».

L'agevolazione è dunque rivolta ad agevolare le prestazioni lavorative che comportino un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa ovvero competitività e redditività della impresa. Non può trovare applicazione, invece, con riferimento alle erogazioni effettuate per incentivare le «risoluzioni consensuali» con i dipendenti, anche nelle ipotesi in cui tali incentivi siano determinati per realizzare affinamento della struttura organizzativa, finalizzato al miglioramento dell'efficienza dell'impresa, con l'obiettivo di incrementarne i livelli di produttività.

## 10. Lavoratori marittimi

Con risposta all'interpello n. 27/2008, prot. n. 25/1/0010826, il Ministero del lavoro della salute e delle politiche sociali ha precisato che «al di là del mero disposto formale, la ratio del provvedimento è quella di incrementare la produttività del lavoro e, pertanto, non sembra avere alcuna giustificazione l'esclusione dal beneficio di interi settori produttivi, come il settore dell'industria amatoriale, solo perché la disciplina dell'orario è contenuta in disposizioni di legge diverse da quelle recate dal Dlgs n. 66/2003. Va infatti precisato che il riferimento alla normativa del 2003 ha come fine esclusivamente quello di eludere prassi abusive circa la definizione di lavoro straordinario, la cui individuazione è compito delle legge e della contrattazione collettiva e non certo delle parti individuali del rapporto. Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in argomento, pertanto, nei settori in questione dovrà farsi riferimento alla normativa ed alla contrattazione collettiva di riferimento».

Pertanto l'agevolazione fiscale in questione potrà trovare applicazione anche ai lavoratori marittimi, fermo restando che per l'individuazione del lavoro straordinario deve farsi riferimento alla normativa ed alla contrattazione collettiva di settore.

## 11. Lavoratori edili

Con riferimento agli elementi retributivi premianti di cui al comma 1, lett. c), dell'articolo 2 del decreto legge n. 93/2008, la circolare n. 49/2008, paragrafo 1.7, ha chiarito che «essi riguardano tutti gli incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, nonché altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico della impresa».

La medesima circolare precisa che nel regime di tassazione agevolata rientrano 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).

Si ritiene che l'elemento economico territoriale del settore edile debba essere incluso nell'applicazione dell'imposta sostitutiva qualora costituisca un elemento retributivo erogato in corrispondenza di incrementi di produttività, innovazione, efficienza, ovvero per il conseguimento di elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico della impresa e non una somma stabilmente riconosciuta al lavoratore.

## 12. Retribuzioni convenzionali

L'articolo 51, comma 8-bis, del Tuir, prevede la deroga alle disposizioni che impongono la determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente effettivamente erogati, stabilendo che il reddito derivante dall'attività prestata all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, da dipendenti che nell'arco di dodici mesi ivi soggiornano per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di concerto con quello dell'economia e delle finanze.

Le retribuzioni convenzionali sono stabilite annualmente in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali per determinati settori.

Dall'introduzione del criterio convenzionale consegue che ogni retribuzione aggiuntiva a quella ordinaria (come, ad esempio, emolumenti in natura, indennità, straordinari, premi) non soggiacciono ad alcuna tassazione autonoma, dovendosi ritenere gli stessi assorbiti nella determinazione forfetaria della base imponibile realizzata attraverso il rinvio alle retribuzioni convenzionali.

Per quanto detto, nelle ipotesi di tassazione del reddito di lavoro dipendente sulla base delle retribuzioni convenzionali, le prestazioni di lavoro straordinario e a quelle premiali non potranno essere assoggettate all'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10% prevista dal decreto legge n. 93/2008.

## 13. Straordinario erogato agli eredi

L'articolo 7, comma 3, del Tuir stabilisce che, in caso di morte dell'avente diritto alla prestazione, i redditi prodotti ma non percepiti dal deceduto e imputabili al periodo d'imposta secondo il criterio di cassa, sono determinati a norma delle disposizioni relative alla categoria di reddito di appartenenza e tassati in capo agli eredi separatamente, secondo le disposizioni degli articoli 17 e 18 del Tuir.

Trattasi di una disposizione di favore che individua nella tassazione separata la più adeguata modalità di prelievo anche nelle ipotesi in cui i redditi prodotti, ove fossero stati percepiti dal soggetto che li ha prodotti, non avrebbero potuto beneficiare della tassazione separata (in quanto non rientranti tra quelli indicati nell'articolo 17 del Testo unico).

Con particolare riferimento ai redditi di lavoro dipendente, gli uffici dell'Agenzia provvedono alla liquidazione della tassazione separata e applicano la tassazione ordinaria se questa risulta più favorevole al contribuente (articolo 17, comma 3, del Tuir).

Ciò premesso, si ritiene che la tassazione separata prevista dal legislatore in favore degli eredi ai sensi del menzionato articolo 7, comma 3, del Tuir, trovi applicazione con riferimento ai redditi che confluiscono nel reddito complessivo e non anche con i redditi soggetti ad imposta sostitutiva.

Pertanto, alle prestazioni di lavoro straordinario e a quelle premiali resta applicabile l'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10% prevista dal decreto legge n. 93/2008, ferma restando la necessità che ricorrano le condizioni e i requi-

siti ivi previsti, da riferirsi al soggetto che ha prodotto il reddito (*de cuius*).

#### 14. Modalità di calcolo dell'imposta sostitutiva

L'art. 2 del decreto legge n. 93/2008 ha introdotto, con efficacia limitata al periodo compreso tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2008, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionale e comunale, pari al 10%, nel limite di importo complessivo di euro 3.000 lordi, sulle somme erogate a livello aziendale per prestazioni di lavoro straordinario e per prestazioni rese in relazione ad incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. L'agevolazione riguarda esclusivamente la tassazione delle retribuzioni individuate, le quali restano assoggettate per intero alla contribuzione previdenziale e assistenziale obbligatoria.

Circa le modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva, il sostituto d'imposta calcola le ritenute da operare dopo aver sottratto dalla retribuzione da assoggettare a detta imposta le trattenute previdenziali obbligatorie. La ritenuta del 10% deve essere applicata sulla parte di retribuzione che residua dopo aver operato le trattenute previdenziali. Pertanto, per calcolare il limite massimo di euro 3.000 sul quale applicare l'imposta sostitutiva, il sostituto deve considerare gli importi erogati al dipendente al lordo dell'imposta sostitutiva ma al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie.

Esempio 1	
Retribuzione per straordinari	3.000
Contributi	275,7 (3.000 x 9,19%)
Imponibile imposta sostitutiva	2.724,3
Imposta sostitutiva	272,43 (2.724,30 x 10%)

  

Esempio 2	
Retribuzione per straordinari	4.000
Contributi	376,6 (4.000 x 9,19%)
Imponibile imposta sostitutiva	3.000
Imposta sostitutiva	300 (3.000 x 10%)

#### 15. Dipendenti di pubbliche amministrazioni

L'articolo 2, comma 5, del decreto legge n. 93/2008 stabilisce che sono esclusi dall'agevolazione i dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che reca «Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche».

Al riguardo, si segnala che il comma 5 dell'art. 2 del decreto legge prevede una verifica circa gli effetti della disposizione in commento ad opera del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali con le organizzazioni sindacali dei datori e dei prestatori di lavoro, cui partecipa anche il Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione, al fine di valutare l'eventuale estensione del provvedimento anche ai dipendenti pubblici.

La disparità di trattamento tra settore pubblico e privato, collegata all'applicazione dell'art. 2 del Dl n. 93/2008,

trova la sua giustificazione nella natura sperimentale e transitoria della disposizione normativa, che richiede un'attenta valutazione in vista di una sua eventuale e più completa applicazione.

In sostanza, la norma nell'individuare i soggetti esclusi dall'agevolazione, fa riferimento ai «*dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165*» a nulla rilevando la circostanza che il rapporto di lavoro sia disciplinato da contratti di tipo privatistico ovvero da contratti stipulati per settori privati.

Resta pertanto escluso che possano fruire dell'imposta sostitutiva i dipendenti delle comunità montane, o altri dipendenti pubblici che eventualmente prestino l'attività sulla base di contratti collettivi applicabili al settore privato (ad esempio i dipendenti delle Autorità portuali).

#### 16. Erogazioni liberali in natura

L'articolo 2, comma 6, del decreto legge n. 93/2008 ha soppresso la previsione di cui all'articolo 51, comma 2, lettera b), del Tuir che escludeva dalla base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito di lavoro dipendente le erogazioni liberali effettuate dal datore di lavoro e taluni sussidi economici dallo stesso concessi. In particolare, le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti erano escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, fino a euro 258,23 nel periodo d'imposta.

Per effetto della suddetta soppressione, le erogazioni liberali concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per l'intero importo, ferme restando le specifiche eccezioni previste nell'articolo 51 del Tuir.

In particolare, il comma 3 dell'articolo 51 citato testo unico esclude dalla formazione del reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati - determinato secondo i principi indicati nel medesimo articolo 51 - se, complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a euro 258,23; la medesima norma stabilisce, inoltre, che se detto valore è superiore al limite indicato lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Si ritiene, al riguardo, che la previsione di cui al comma 3 dell'articolo 51 del Tuir fornisca i criteri per la determinazione del valore dei beni in natura, stabilendo altresì una soglia di detassazione, e che i medesimi criteri debbano essere utilizzati anche se il *benefit* costituisce una liberalità. Ed infatti, la circolare n. 326/1997, in vigore della previsione agevolativa sulle liberalità ora abrogata, precisava che «*ai fini del calcolo del limite in questione, non devono essere considerate le erogazioni liberali di importo complessivamente non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000 concesse in occasione di festività o ricorrenze...*».

Pertanto, con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità, le stesse, ove siano erogate in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possano rientrare nella previsione di esclusione dal reddito se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a euro 258,23. Ai sensi del citato comma 3 dell'art. 51, peraltro, l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad un solo dipendente non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Al riguardo si ritiene che tale interpretazione da una parte consente di continuare ad agevolare talune forme di liberalità offerte usualmente ai dipendenti (come quelle legate alle festività) e, dall'altra, non è lesiva degli interessi erariali in quanto resta vincolata al rispetto dei limiti dettati dall'articolo 51 del Tuir.