D.L. 93/2008 – Detassazione degli straordinari – I chiarimenti della C.M. n.49/E/2008

17 Luglio 2008

Nel regime di tassazione sostitutiva, previsto dall'art.2 del Decreto Legge 27 maggio 2008 n.93, rientrano anche le somme corrisposte dal datore di lavoro in relazione ad incrementi di produttività, efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività, determinati in ambito territoriale, sulla base di indicatori correlati all'andamento congiunturale ed ai risultati conseguiti dalle imprese di uno specifico settore a livello territoriale.

Pertanto, possono essere assoggettati al regime fiscale agevolato anche gli incrementi di produttività riconducibili, per il settore edile, all'elemento economico territoriale, di cui all'art. 38 del CCNL dei lavoratori edili.

Questo uno dei principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero del Lavoro, con la **Circolare congiunta n.49/E dell'11 luglio 2008**, relativamente all'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10%, nel limite di 3.000 euro lordi, per le prestazioni di lavoro straordinario, supplementare e per i premi di produttività, prevista dall'art.2 del D.L. 93/2008 (*cfr. "Pacchetto Fiscale" -Eliminazione dell'ICI sull'abitazione principale e detassazione degli straordinari 3 giugno 2008*).

Il Provvedimento è attualmente all'esame dell'aula del Senato, per la relativa conversione in legge (866 A/S).

1. Detassazione delle prestazioni di lavoro straordinario e dei premi di produttività
1.1 Soggetti beneficiari
1.2 Come opera l'agevolazione
1.2.1 Prestazioni di lavoro straordinario
1.2.2 Prestazioni di lavoro supplementare
1.2.3 Incrementi di produttività
1.3 Modalità applicative
2. Imponibilità delle erogazioni liberali a favore dei lavoratori dipendenti

1. Detassazione delle prestazioni di lavoro straordinario e dei premi di produttività

1.1 Soggetti beneficiari

L'imposta sostitutiva dell'IRPEF (e delle relative addizionali regionali e comunali), pari al 10% e nel limite di 3.000 euro lordi, si applica, in via sperimentale, dal 1° luglio al 31 dicembre 2008, nei confronti dei soggetti, titolari di reddito da lavoro dipendente[1], che non abbiano superato, nel periodo d'imposta 2007, 30.000 euro lordi *(art.2, commi 1 e 5, del D.L. 93/2008)*.

In particolare, con la C.M. n.49/E/2008, è stato chiarito che:

– l'agevolazione è riconosciuta unicamente per i **soggetti "titolari di reddito da lavoro dipendente"**, con esclusivo riferimento al **settore privato**.

– il **limite reddituale** dei **30.000 euro**:

– si riferisce unicamente ai **redditi** di **lavoro dipendente**, di cui all'art.49 del D.P.R. 917/1986 – TUIR, **comprensivo** delle **pensioni** e degli **assegni**,ad esse equiparate.

Pertanto, ai fini del riconoscimento dell'imposta sostitutiva, non conta un eventuale superamento di tale soglia reddituale, derivante dalla percezione di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente;

– deve essere stato **percepito** dal lavoratore dipendente nel **2007**, a nulla rilevando la circostanza che, nel 2008, il reddito sia superiore a 30.000 euro;

– deve essere stato **assoggettato** a **tassazione ordinaria**, con la conseguenza che, dal calcolo di tale limite, si devono **escludere** eventuali **redditi** di **lavoro dipendente**, percepiti nel 2007, ed **assoggettati** a **tassazione separata**;

– deve intendersi come **importo complessivo**, riferito a tutti i redditi percepiti nel periodo suddetto,

anche in relazione a **più rapporti** di **lavoro**.
Diversamente, sono esclusi dal beneficio i soggetti che percepiscono **redditi** di **lavoro assimilato** al lavoro dipendente (ad es. i collaboratori coordinati e continuativi, che effettuino prestazioni lavorative anche con contratto a progetto).
La citata C.M. n. 49/E/2008 chiarisce, altresì, che le citate disposizioni non si applicano ai dipendenti delle Amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 165/2001, fermo restando che, al termine del periodo di sperimentazione (31 dicembre 2008), verrà valutata la possibilità di estendere tali misure agevolative anche ai dipendenti pubblici.
1.2 Come opera l'agevolazione
Come noto, ai sensi dell'art.2, comma 1, del D.L.93/2008, l'agevolazione consiste in un'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 10%, che si applica, fino ad un limite massimo di 3.000 euro lordi, sulle somme corrisposte al lavoratore e relative a:

1. prestazioni di **lavoro straordinario**, ai sensi del D.Lgs. n. 66/2003, **effettuate** dal **1° luglio** al **31 dicembre 2008** (*art 2, comma 1, lett. a, del D.L. 93/2008*);
2. prestazioni di **lavoro supplementare** ovvero per prestazioni rese in funzione di **clausole elastiche** effettuate dal **1° luglio** al **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 (*art 2, comma 1, lett. b, del D.L. 93/2008*).
3. **incrementi** di **produttività**, **innovazione** ed **efficienza organizzativa** ed altri **elementi** di **competitività** e **redditività** legati all'andamento economico dell'impresa.

Come chiarito dalla C.M. n.49/E/2008, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, la soglia reddituale dei **3.000 euro**:
– deve essere calcolata al **lordo** della **ritenuta fiscale** del **10%**;
– deve intendersi come **limite complessivo**, alla cui determinazione concorrono sia le somme relative alle retribuzioni per il lavoro straordinario e supplementare, sia i premi di produttività;
– non concorre alla formazione del reddito complessivo IRPEF del lavoratore;
Tali redditi, inoltre, non devono essere considerati ai fini della determinazione della "situazione economica equivalente" (ISEE) del percipiente o del suo nucleo familiare, di cui al D.Lgs.109/1998.
Diversamente, di tali redditi si deve, in ogni caso, tener conto ai fini del riscontro delle condizioni previste per l'accesso alle prestazioni previdenziali ed assistenziali, fatte salve le prestazioni in godimento in relazione ai redditi fino a 30.000 euro *(art.2 comma 2, del D.L. 93/2008)*;
– non può essere superata, neppure in presenza di più rapporti di lavoro.
Al contrario, la parte di tali somme, che **eccede** il limite di 3.000 euro, concorre a formare il reddito complessivo del lavoratore, venendo assoggettata a tassazione ordinaria.
La medesima C.M. n.49/E/2008 precisa, inoltre, che i **compensi in natura**, erogati come corrispettivo di tali prestazioni, sono **esclusi** dall'**ambito applicativo** dell'agevolazione.
1.2.1 Prestazioni di lavoro straordinario
L'art. 2, comma 1, lett. a, del D.L. 93/2008 riconosce l'imposta sostitutiva del 10%, fino a 3.000 euro lordi, per le prestazioni di **lavoro straordinario**, ai sensi del D.Lgs. 66/2003, **effettuate** dal **1° luglio** al **31 dicembre 2008.**
Sotto il profilo giuslavoristico, la C.M. n.49/E/2008 definisce come "lavoro straordinario" quello eccedente la 40° ora prevista dalla legge ma anche quello che supera il minor limite stabilito dai contratti collettivi, i quali fissano anche la retribuzione che deve essere versata a titolo di straordinario.
Parimenti l'autonomia privata, nonché i contratti territoriali, possono stabilire un limite alla durata della prestazione lavorativa giornaliera e, di conseguenza, l'orario eccedente tale limite che, ai soli fini contrattuali, deve essere considerato quale straordinario, rientrando pertanto nel regime di tassazione agevolato previsto nel decreto in parola.
Allo stesso modo, sono soggetti alla tassazione agevolata gli straordinari forfetizzati resi oltre il normale orario di lavoro previsto dal D.L. 66/2003 o dalla contrattazione collettiva nazionale,

territoriale e aziendale, così come i compensi, i premi o gettoni corrisposti a fronte di prestazioni straordinarie effettuate nei giorni di riposo e festivi.
In tal ambito, la C.M. n.49/E/2008 **conferma** che l'imposta sostitutiva si applica sui compensi relativi alle prestazioni effettuate dal dipendente tra il 1° luglio ed il 31 dicembre 2008, e **chiarisce** che l'agevolazione opera a condizione che, **nel medesimo periodo**, «***detti compensi vengano effettivamente erogati dal sostituto d'imposta***(datore di lavoro)».
Ciò significa che l'imposta sostitutiva si applica sulle somme, relative a prestazioni di lavoro straordinario effettuate tra il 1° luglio ed il 31 dicembre 2008, e corrisposte al lavoratore dal 1° luglio 2008 al 12 gennaio 2009, in osservanza del principio di "cassa allargata".
In base a tale principio, infatti, si considerano percepite nel periodo d'imposta anche le somme erogate dal datore di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui si riferiscono (art. 51, comma 1, del D.P.R. 917/1986 – TUIR).
La Circolare congiunta n.49/E/2008, fornendo un esempio, ha chiarito che l'imposta sostitutiva si applica sugli straordinari effettuati nel mese di dicembre 2008 e retribuiti entro il 12 gennaio 2009. Al contrario, gli straordinari prestati a giugno 2008, e retribuiti a luglio 2008, non rientrano nel regime fiscale agevolato.
1.2.2 Prestazioni di lavoro supplementare
L'art.2, comma 1, lett. b, del D.L. 93/2008 stabilisce, inoltre, che l'imposta sostitutiva del 10% si applica, entro il predetto limite dei 3.000 euro lordi, per prestazioni di **lavoro supplementare**, ovvero per prestazioni rese in funzione di **"clausole elastiche"**[2] effettuate dal **1° luglio al 31 dicembre 2008**.
In entrambi i casi, pertanto, il lavoratore svolge prestazioni di lavoro eccedenti il normale orario concordato contrattualmente.
Con riferimento a tali prestazioni, la C.M. n.49/E/2008 ha chiarito che:
– la condizione essenziale per il riconoscimento dell'agevolazione risiede nella stipula del contratto "part-time" antecedentemente alla data di entrata in vigore del Decreto Legge (29 maggio 2008);
– l'imposta sostitutiva si applica sulle retribuzioni, relative alle prestazioni di lavoro supplementare effettuate nel periodo tra il 1° luglio ed il 31 dicembre 2008, corrisposte dal 1° luglio 2008 al 12 gennaio 2009, secondo il citato principio di "cassa allargata".
1.2.3 Incrementi di produttività
L'art.2, comma 1, lett. c, del D.L.93/2008 prevede, infine, l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10%, nel predetto limite di 3.000 euro, per le prestazioni relative agli incrementi di produttività, **innovazione** ed **efficienza organizzativa** ed altri **elementi** di **competitività** e **redditività** legati all'andamento economico dell'impresa.
In tal ambito, la citata C.M. n.49/E/2008 ha precisato che:
– *"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"*.
Con tale precisazione, devono intendersi accolte le istanze dell'ANCE, formulate presso il Ministero del Lavoro e l'Agenzia delle Entrate, anche a seguito di diversi quesiti posti dalle associazioni territoriali, secondo cui il nuovo regime di tassazione agevolata può essere applicato anche agli elementi di cui sopra riconducibili, per l'edilizia, all'elemento economico territoriale (E.E.T.)[3].
Nel medesimo ambito, riconducibile alla lettera c, primo comma, dell'art. 2, rientrano, a mero titolo esemplificativo, i premi di rendimento, le forme di flessibilità oraria, le maggiorazioni retributive corrisposte in funzione di orari a ciclo continuo o sistemi di "banca delle ore", dai quali, comunque, discenda un incremento della produttività, competitività e redditività dell'impresa.
Tali voci della retribuzione non devono necessariamente essere previste dalla contrattazione collettiva, ma possono essere determinate anche unilateralmente dal datore di lavoro, purché comunicate per iscritto al lavoratore. Gli incrementi di produttività di che trattasi non devono, inoltre,

essere necessariamente nuovi o innovativi rispetto al passato né superiori rispetto a quelli ottenuti precedentemente, purché costituiscano un risultato positivo per l'impresa.
Rimangono escluse dal regime agevolato le somme riconosciute in misura fissa al lavoratore fra le quali il "superminimo individuale".
Con riferimento a tali prestazioni, la Circolare congiunta n.49/E/2008 chiarisce che l'imposta sostitutiva del 10% si applica con esclusivo riferimento al **momento di erogazione delle somme al lavoratore** (anche se le prestazioni, cui le stesse si riferiscono, sono state effettuate in periodi precedenti), che devono essergli corrisposte fra il 1° luglio ed il 12 gennaio 2009, fermo restando il suddetto "principio di cassa allargata".
1.3 Modalità applicative
In base all'art.2, comma 3, del D.L.93/2008, l'imposta sostitutiva del 10% è corrisposta dal datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta.
In tal ambito, la citata C.M. n.49/E/2008 ha chiarito che l'agevolazione viene applicata con modalità differenti, che tengono conto, tra l'altro, della durata del rapporto di lavoro.
In particolare, l'imposta sostitutiva viene applicata dal sostituto d'imposta:
– **in via automatica** nell'ipotesi in cui il **sostituto d'imposta** (ad es. l'impresa) abbia rilasciato al dipendente il modello CUD relativo ai redditi prodotti per prestazioni di lavoro, rese per l'intero 2007;
– a seguito di un'apposita **comunicazione** da parte del lavoratore, in forma scritta:
– nell'ipotesi in cui il sostituto d'imposta **non abbia rilasciato** il CUD per il 2007, o l'abbia rilasciato per un **periodo inferiore all'anno**.
In tal caso, la comunicazione deve contenere l'ammontare del reddito da lavoro dipendente percepito dal lavoratore per il 2007;
– nell'ipotesi in cui il lavoratore non abbia percepito, per il 2007, alcun reddito da lavoro dipendente.
Inoltre, vengono chiariti gli **adempimenti** cui è tenuto il **sostituto** d'**imposta**, il quale:
– **applica** l'**imposta sostitutiva**, ricorrendone i presupposti ed in **assenza** di **rinuncia** espressa da parte del dipendente *(art.2, comma 1, del D.L. 93/2008)*, sin dalla **prima erogazione**, effettuata successivamente al 1° luglio 2008, fermi restando gli opportuni aggiustamenti in sede di conguaglio di fine anno, ovvero in caso di cessazione del rapporto di lavoro, intervenuta prima della fine dell'anno;
– **applica** la **tassazione ordinaria**, nell'ipotesi in cui la **tassazione sostitutiva** risulti **meno favorevole** per il lavoratore, comunicandolo al dipendente;
– **indica** separatamente nel CUD sia la parte di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva, sia il relativo importo trattenuto sulle somme spettanti al dipendente;
– **indica** nel CUD **la parte di reddito** assoggettabile all'imposta sostitutiva (in presenza dei presupposti di legge), relativamente alla quale l'agevolazione non sia stata in concreto applicata, per la rinuncia espressa del lavoratore o per altre cause;
– **può compensare** l'imposta sostitutiva con altre ritenute, ai sensi del D.P.R. n.445/1997.
Infine, la C.M. n.49/E/2008 chiarisce che il **lavoratore dipendente** è tenuto a:
– **comunicare** al datore di lavoro l'**inapplicabilità** del regime agevolativo, qualora:
1) nel corso del **2007**, oltre al rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta che corrisponde i compensi assoggettabili ad imposta sostitutiva, abbia intrattenuto un **altro rapporto** di lavoro subordinato, superando, così, il predetto limite di 30.000 euro di reddito da lavoro dipendente;
2) nel corso del **2008**, abbia intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate ad imposta sostitutiva, fino a concorrenza del limite di 3.000 euro di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. 93/2008;
– **comunicare** al sostituto d'imposta, in forma scritta, la **rinuncia** all'applicazione dell'imposta sostitutiva, ove ritenga più favorevole la tassazione ordinaria (ad es. per la presenza di oneri deducibili o detraibili).
In tale ipotesi, l'intero ammontare delle somme relative alle prestazioni di lavoro straordinario, supplementare o ai premi di produttività, concorre alla formazione del reddito complessivo ed è assoggettato a tassazione ordinaria;

– in sede di dichiarazione dei redditi 2009 (relativa al periodo d'imposta 2008):
– **applicare** l'**imposta sostitutiva**, ove questa non sia stata già trattenuta dal sostituto d'imposta;
– **far concorrere** al **reddito complessivo** i componenti che, per qualsiasi motivo, siano stati eventualmente assoggettati ad imposta sostitutiva, pur in assenza dei presupposti richiesti dalla legge;
– **assoggettare** gli emolumenti alla tassazione ordinaria, nel caso in cui la ritenga più conveniente.

2. Imponibilità delle erogazioni liberali a favore dei lavoratori dipendenti

L'art. 2, comma 6, del D.L. 93/2008 **abroga** la norma relativa all'**esclusione** dalla **formazione** del **reddito** da lavoro dipendente per le **erogazioni liberali**, concesse dal datore di lavoro, in occasione di festività, ricorrenze ed altre tipologie di sussidi occasionali (art.51, comma 2, lett. b, del TUIR – D.P.R. 917/1986).

A tal proposito, la C.M. n.49/E/2008 chiarisce che, per effetto di tale modifica normativa, tali componenti concorreranno interamente alla formazione del reddito imponibile del lavoratore dipendente, con riferimento alle somme corrisposte successivamente alla data del 29 maggio 2008 (data di entrata in vigore del Decreto Legge in esame).

---

[1] **D.P.R. 22-12-1986 n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi**
(omissis)
Art. 49. Redditi di lavoro dipendente
1. Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.
2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:
a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile.
(omissis)

[2] Si precisa che, per lavoro supplementare, deve intendersi la prestazione del lavoratore in part-time orizzontale che ecceda l'orario ridotto concordato con l'impresa, rientrando comunque nel limite dell'orario a tempo pieno delle 40 ore o in quello minore stabilito dalla contrattazione collettiva. Le clausole elastiche, invece, sono vere e proprie clausole sottoscritte dal lavoratore, ammesse nei soli casi di part-time verticale, che consentono l'aumento della prestazione lavorativa resa dal lavoratore oltre quella pattuita originariamente.

[3] L'art. 38 del CCNL dell'edilizia precisa che la determinazione dell'elemento economico territoriale è rimessa alle Organizzazioni territoriali. L'andamento congiunturale di cui è necessario tener conto, ai fini della determinazione dell'E.E.T. deve essere determinato anche tenendo conto di alcuni indicatori tra cui: il numero delle imprese; i lavoratori iscritti in Cassa Edile; il numero dei bandi di gara, delle concessioni edilizie e delle Dia; la situazione occupazionale del settore; l'attivazione di finanziamenti; il Pil delle costruzioni a livello territoriale.

1195- Circolare congiunta n.49-E dell'11 luglio 2008.pdfApri