

Via A. De Gasperi n° 55
80133 – Napoli

Prot. n° 2097/22
Circolare N° 17/2010

SETTEMBRE 2010
A tutti i colleghi(*)

✚ **LA DETASSAZIONE DEGLI STRAORDINARI E DEL LAVORO
NOTTURNO: UN CAPZIOSO SAVACONDOTTO? MA CHI
GARANTISCE I CONSULENTI DEL LAVORO?**

Nell'ambito di questa nostra rubrica mensile¹, abbiamo già avuto modo di approfondire **l'incentivazione introdotta dal nostro legislatore a beneficio esclusivo dei lavoratori dipendenti da datori di lavoro privati**² - a decorrere dal mese di luglio 2008 ed in scadenza il prossimo dicembre 2010 - consistente nella **"detassazione"** (*rectius* "tassazione agevolata") **di alcuni voci della retribuzione**.

Tuttavia, in considerazione dei recentissimi tre provvedimenti di prassi emessi dall'Agenzia delle Entrate, è necessario ritornare sulla questione per tentare di dipanare alcuni dubbi sorti sull'argomento che ci interessano molto da vicino.

Procediamo con ordine.

L'**articolo 2, comma 1, del D.L. 93 del 27.05.2008**, convertito nella legge 126 del 24.07.2008, è stata la prima disposizione in *subiecta materia*.

La stessa **prevede(va) che**, per il periodo luglio-dicembre 2008, **erano soggette a una imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali, **pari al 10 per cento**, entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi, le somme erogate a livello aziendale:

- a) **per prestazioni di lavoro straordinario**³, ai sensi del [decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66](#), effettuate nel periodo suddetto;
- b) **per prestazioni di lavoro supplementare** ovvero per **prestazioni rese in funzione di clausole elastiche** effettuate nel periodo suddetto e **con esclusivo riferimento a contratti di lavoro a tempo parziale stipulati prima della data di entrata in vigore del provvedimento in commento**;
- c) **in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa**.

La predetta tassazione agevolata poteva essere applicata esclusivamente nei confronti di coloro i quali, dipendenti da soggetti privati, avessero conseguito nell'anno precedente redditi di lavoro subordinato non superiori a € 30.000,00#.

Successivamente, l'**articolo 5 del D.L. 185 del 29.11.2008**, convertito nella legge 2 del 28.01.2009, **ha esteso la detassazione in questione per il periodo dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 relativamente alle sole somme connesse a un incremento della produttività**, provvedendo però a modificare il requisito reddituale di accesso e l'importo massimo agevolabile⁴.

¹ Cfr. circolare Luglio 2008, Dicembre 2008 e Gennaio 2010 consultabili nella sezione "Rubriche" del sito istituzionale www.ordinecdlna.it

² Rientrano nell'ambito del settore privato le società privatizzate a capitale prevalentemente, o esclusivamente, pubblico in quanto trattasi di enti che, pur a fronte della partecipazione pubblica, conservano la natura di soggetti privati.

³ Comprensive di maggiorazione di retribuzione (cfr. circolare 59/08 dell'Agenzia delle Entrate).

⁴ Infatti, tale agevolazione, entro il **limite di importo complessivo annuo di 6.000 euro lordi**, poteva essere concessa ai **lavoratori subordinati del solo settore privato titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, nell'anno**

Infine, l'**articolo 2 comma 156 della legge 191 del 23.12.2009** (cd. "legge finanziaria 2010") **ha esteso l'agevolazione in argomento (id:somme erogate a fronte di incremento di produttività) anche per tutto l'anno 2010**, lasciando inalterato sia il requisito reddituale di accesso, sia l'importo massimo agevolabile.

In estrema sintesi, **il legislatore** ha previsto che **a decorrere dall'anno 2009 soltanto le somme corrisposte a fronte di incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa** e altri **elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa possono essere oggetto di tassazione agevolata.**

Solo per l'anno 2008 oltre alle somme di cui sopra **potevano essere oggetto di detassazione anche gli straordinari e le prestazioni di lavoro supplementare ovvero quelle rese in funzione di clausole elastiche.**

Fin qui, a parte la difficoltà di dare un significato oggettivo (*alias* "pratico" e "concreto") alla locuzione "*incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa*" di cui si dirà *infra*, non sembravano esserci particolari dubbi.

L'Agenzia delle Entrate, - con le circolari numeri 49 e 59 rispettivamente del 11.07.2008 e del 22.10.2008 - nel fornire le prime istruzioni operative, aveva **incluso** nel novero delle somme agevolabili quelle corrisposte **a fronte di lavoro notturno ordinario, indennità e/o maggiorazioni corrisposte ai lavoratori tenuti a lavorare di domenica⁵, maggiorazione retributiva erogata per le somme corrisposte da banca ore⁶, gli straordinari forfetizzati, superminimi, assegni ad personam, indennità di funzione e mansione compensativi di eventuali prestazioni di lavoro rese oltre l'orario normale osservato in azienda⁷, lavoro supplementare nel lavoro a tempo parziale⁸.**

Relativamente, invece, alle somme erogate a fronte di **incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa**, entrambe le circolari predette, al di là di una mera elencazione⁹ - di carattere indicativo e non esaustivo - non avevano spiegato molto al riguardo.

Due però sono i punti sui quali è necessario porre l'attenzione al riguardo.

Nella circolare 49 (pag. 15) si legge che "*tali somme 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)*" e nella circolare 59 (pag. 5 paragrafo 6) si legge, invece, che: "**le somme erogate ai sensi dell'articolo 2, comma 1 lettera c) vanno intese in senso ampio stante la finalità del provvedimento**".

Dopo circa due anni di silenzio, l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n° 83/E del 17.08.2010 è ritornata sull'argomento fornendo una interpretazione sulla quale si è riaperto un forte dibattito fra gli operatori.

Infatti, nel predetto documento di prassi, **l'Agenzia ha confermato l'applicazione della detassazione alle somme corrisposte a titolo di lavoro notturno¹⁰ nonché agli straordinari connessi a incrementi di produttività. Ha, inoltre, precisato che l'organizzazione del lavoro a turni costituisce di per sé una forma di efficienza organizzativa.**

Peraltro, nella risoluzione *de qua*, l'Agenzia ha previsto che - con riferimento alle somme sottoposte negli anni passati (2008 e 2009) a tassazione ordinaria in luogo di quella sostitutiva - i lavoratori dipendenti possono presentare una dichiarazione integrativa ovvero inoltrare una istanza di rimborso seguendo le ordinarie regole di cui all'art. 38 del D.P.R. 602/73.

2008, a € 35.000,00# al lordo delle somme assoggettate nel 2008 all'imposta sostitutiva di cui all'[articolo 2](#) del citato D.L. 93/2008.

⁵ Cfr. paragrafo 2 della circolare 59/E del 22.10.2008.

⁶ Cfr. paragrafo 3 della predetta circolare 59/E.

⁷ Cfr. paragrafo 4 della predetta circolare 59/E.

⁸ Cfr. paragrafo 5 della predetta circolare 59/E.

⁹ **Premi di rendimento, forme di flessibilità oraria, indennità di reperibilità o di turno, premi e somme corrisposti una tantum** (elenco di cui alla circolare 49 del 11.07.2008 pagina 15), **compensi erogati per ROL residui o per periodi di ferie e permessi non fruiti entro i limiti previsti dalla legge e dalla contrattazione collettiva, i premi presenza, i premi erogati per mancato verificarsi di infortuni in azienda, i premi o le provvigioni su vendite percepiti in base a percentuali sul fatturato** (elencazione di cui alla circolare 59 del 22.10.2008 paragrafo 6).

¹⁰ Compresa la retribuzione ordinaria e non solo della maggiorazione.

La possibilità di richiedere il rimborso di quanto assoggettato alle aliquote ordinarie avvalendosi della possibilità di presentare una dichiarazione integrativa ha determinato una grossa mobilitazione di lavoratori che – entro il 30 settembre 2010¹¹ - intendevano ottenere dal datore di lavoro una certificazione attestante le somme che avrebbero potuto essere assoggettate ad imposta sostitutiva invece che alla tassazione ordinaria.

Fortunatamente, **con la circolare n° 48/E del 27.09.2010 l’Agenzia delle Entrate – nell’aderire alle istanze provenienti da tutti gli operatori del settore che chiedevano un differimento dell’adempimento stante le difficoltà interpretative/operative riscontrate – ha stabilito che il datore di lavoro dovrà indicare nel CUD 2011 le somme erogate negli anni 2008 e 2009 per il conseguimento di elementi di produttività e redditività ovvero per lavoro straordinario connesso a tali incrementi ed anche alle somme ordinarie (non solo alle maggiorazioni) relative a lavoro notturno assoggettabili a imposta sostitutiva in tali anni.**

Scapolata la scadenza del 30 settembre ci resta, a questo punto, la determinazione (non certo agevole) degli importi da certificare nel prossimo CUD.

Andiamo, sempre, per ordine.

La circolare congiunta Agenzia delle Entrate e Ministero del Lavoro n° 47 del 27.09.2010 interviene immediatamente a dipanare un dubbio che la risoluzione 83/2010 aveva, invece, potuto ingenerare relativamente alla introduzione, con un documento di prassi in luogo di un provvedimento legislativo, di una agevolazione fiscale.

Infatti, in essa **si precisa che soltanto lo straordinario, riconducibile fra i premi di produttività, è detassato per gli anni 2009 e 2010, restando unicamente per l’annualità 2008 agevolabile lo straordinario tout court (senza ulteriori condizioni).**

L’interpretazione di cui alla risoluzione 83/2010 è meglio ripresa e definita nella circolare congiunta 47/2010 è in armonia con quanto previsto dalla circolare 59/2008 in ordine ad una **ampia interpretazione delle somme corrisposte a fronte di incrementi di produttività, innovazione, efficienza organizzativa e di competitività**, laddove arriva ad includere anche lo straordinario che realizza, però, tali incrementi.

La circolare congiunta, inoltre, fissa un ulteriore ed importante principio (*id: salvacondotto??!!??*) in ordine alla **prova** della correlazione tra straordinario e parametri di produttività prevedendone il raggiungimento mediante una **comunicazione scritta al lavoratore della motivazione della somma corrisposta.**

In altre parole, prosegue la circolare, **“è necessario quindi che il nesso tra lavoro straordinario (o supplementare o reso in funzione di clausola elastica) e gli incrementi di produttività, trovi riscontro in una documentazione proveniente dall’impresa che può consistere in una dichiarazione con la quale l’impresa stessa attesti che la prestazione lavorativa abbia determinato un risultato utile per il conseguimento di elementi di competitività e redditività legati all’andamento economico dell’impresa”.**

Analoga previsione è stata introdotta anche per il lavoro notturno e per quello a turni¹².

Per tale dichiarazione **non è richiesta l’apposizione della formula solenne ex D.P.R. 445/2000 poiché si tratta di giudizi e/o valutazioni soggettive che non sono sindacabili da nessuno¹³.**

L’argomento, tuttavia, nonostante le precisazioni congiunte dell’Agenzia delle Entrate e del Ministero del Lavoro, desta notevole preoccupazione in quanto, come noto, laddove dovesse emergere – in caso di controllo - che la somma detassata doveva invece essere attratta a tassazione ordinaria scattano le pesanti sanzioni previste a carico del sostituto d’imposta.

L’articolo 14 del D. Lgs. 471 del 18.12.1997 prevede, infatti, che: **“chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 20% dell’ammontare non trattenuto”**, a ciò deve aggiungersi quanto previsto al precedente **articolo 13** che prevede la ulteriore **sanzione pari al 30% di ogni importo non versato.**

¹¹ Termine ultimo per la presentazione telematica della dichiarazione integrativa a credito per il 2008 ed è la scadenza ordinaria per la trasmissione del modello Unico 2010, relativamente ai redditi 2009.

¹² Sul lavoro a turni, anche notturno, la risoluzione 83/2010 aveva già precisato che “rappresenta una forma di efficienza organizzativa alla quale l’azienda ricollega il perseguimento di risultati positivi in termini di incremento di produttività”.

¹³ Cfr. sul punto anche Enzo De Fusco, in *Guida al Lavoro* n° 39/2010, pag. 62 ss.

In assenza, però, di una specifica definizione normativa e di prassi dei termini utilizzati dal legislatore, applichiamo la norma generale di interpretazione delle leggi di cui all'art. 12 delle **preleggi**, anteposte al codice civile, la quale prevede che: "***nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore***".

Orbene, l'intenzione dichiarata del legislatore è quella di **salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie**¹⁴, mentre il significato proprio delle parole è quello di seguito riportato¹⁵:

PRODUTTIVITA': *attitudine a conseguire un risultato superiore ai mezzi impiegati;*
INNOVAZIONE: *intervento migliorativo o di radicale mutamento riguardante il sistema, i macchinari o l'organizzazione della produzione;*
EFFICIENZA: *il risultato dell'organizzazione della produzione, che si avvantaggia specificamente di una razionale divisione del lavoro o, più in generale, la situazione di un sistema produttivo o distributivo che minimizza i costi a parità di risultato (o che massimizza i risultati a parità di costi);*
COMPETITIVITA': *capacità di competere, cioè di stare a confronto, concorrere con altri;*
REDDITIVITA': *capacità di produrre un reddito, alias un utile, un guadagno.*

In nuce, alla luce dei chiarimenti finora forniti dalle Entrate e dal Welfare e ricorrendone i presupposti di legge, **è necessario** adottare il comportamento formale enucleabile dalla prassi fino a questo momento esaminata consistente nel **rilascio di una attestazione al lavoratore nella quale**, per ciascun mese ricadente nel periodo agevolabile (2008-2010), **sia contenuto l'importo della somma corrisposta, della causale** (lavoro notturno, a turni, straordinario, ecc) **con la indicazione che la predetta erogazione ha contribuito a realizzare un risultato utile in termini di produttività, innovazione, efficienza, competitività e redditività**, così come risultante dal significato proprio delle parole.

E, quindi, spetta a noi professionisti la decisione. E senza scomodare il Prof. Emilio Betti, padre dell'ermeneutica italiana, partiamo da un presupposto che, in linea di massima, lo straordinario si effettua per produrre in più, per non arrecare danno a cose o a persone, ad elevare i termini di competitività con una maggior produzione. Idem, dicasi per il lavoro notturno specie se inserito in turni avvicendati. Se un'azienda lavora 24 ore al giorno è, senza dubbio, per la produttività...e così di seguito.

Ma dobbiamo esser sicuri che chi ci segue nel ragionamento e chi ci dovrà controllare lo comprenda e non pretenda, poi, di vedere nelle contabilità il raggiungimento di obiettivi.

Un altro grande rompicapo per noi Consulenti del Lavoro costretti a barcamenarci fra le **richieste dei lavoratori, la tutela dei datori di lavoro e le sanzioni del Fisco**.

Qualcosa ci dice di essere elastici, in definitiva la volontà del legislatore è quella di far entrare più soldi in tasca ai lavoratori, qualcos'altro ci dice di essere prudenti, se i controlli non dovessero essere elastici e si applicassero le pesanti sanzioni previste.

In questo dubbio ci sia di aiuto e di stimolo la splendida poesia di **Edgar Lee Masters** tratta da **Antologia di Spoon River** intitolata **George Gray**: "***.....adesso so che bisogna alzare le vele e prendere i venti del destino, dovunque spingano la barca. Dare un senso alla vita può condurre alla follia ma una vita senza senso è la tortura dell'inquietudine e del vano desiderio - è una barca che anela al mare eppure lo teme***".

Siamo convinti che il Consiglio Nazionale dell'Ordine si prodigherà per poter fare ulteriore chiarezza in subiecta materia mediante l'emissione di un "Principio" che, quanto meno, sul piano concettuale, sia l'espressione della voce della Categoria.

¹⁴ Così, infatti, recita il titolo del decreto legge convertito: "disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie".

¹⁵ Trattasi delle definizioni rinvenibili nel "Dizionario della lingua italiana" di G. Devoto e G.C. Oli, edizione 2008.

Ci speriamo tanto!!!

Ad maiora!!

**Ordine Provinciale
Consulenti del Lavoro di Napoli
il Presidente
F.to Dott. Edmondo Duraccio**

**A.N.C.L. U.P. NAPOLI
il Presidente
F.to Rag. Maurizio Buonocore**

**A.N.C.L. U.P. di Napoli
Centro Studi "O. Baroncelli"
il Coordinatore
F.to Dott. Vincenzo Balzano**

**A.N.C.L. U. P. di Napoli
Centro Studi "O. Baroncelli"
Il Responsabile della Divisione "LAVORO"
F.to Dott. Francesco Capaccio**

**(*) DOCUMENTO INTERNO RISERVATO ESCLUSIVAMENTE AGLI ISCRITTI
ALL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO DI NAPOLI. E' FATTO
DIVIETO, PERTANTO, DI RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE. DIRITTI
RISERVATI AGLI AUTORI**