



Direzione Centrale Normativa



Ministero del lavoro e
delle politiche sociali

Roma, 14 febbraio 2011

OGGETTO: Art. 1, comma 47, della legge n. 220 del 2010: imposta sostitutiva del 10% sulle componenti accessorie della retribuzione corrisposte in relazione ad incrementi di produttività.

Premessa

Sono pervenute alle scriventi amministrazioni diverse richieste di chiarimenti in relazione alla agevolazione fiscale consistente nella applicazione – per il periodo d'imposta 2011 – dell'imposta sostitutiva del 10% sulle componenti accessorie della retribuzione corrisposte ai lavoratori dipendenti in connessione a incrementi di produttività.

Al riguardo si premette che l'agevolazione in esame è stata introdotta per il 2008 dall'articolo 2 del d.l. 27 maggio 2008 n. 93 ed è stata prorogata, con alcune modificazioni, dall'art. 5 del d.l. 29 novembre 2008 n. 185 per il 2009 e dall'art. 2, commi 156 e 157, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 per il 2010.

Quest'ultima norma prevede che per il periodo d'imposta 2010 beneficiano della tassazione agevolata i titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2009, a 35.000 euro. Tale importo, sulla base di una interpretazione logico-sistematica – basata sulla considerazione che il beneficio trova fondamento nei limiti reddituali del lavoratore dell'anno precedente – deve essere considerato al lordo delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva in tale anno.

1. Normativa applicabile nel 2011

Per quanto concerne il periodo d'imposta 2011, l'art. 53, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010 ha previsto l'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva, entro il limite complessivo di 6.000 euro lordi, in favore dei lavoratori del settore privato titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore all'importo di 40.000 euro.

Si rileva preliminarmente che, pur mancando nella norma di proroga il richiamo alla facoltà concessa al dipendente di rinunciare espressamente al regime della tassazione sostitutiva, l'opzione deve ritenersi applicabile anche nel periodo d'imposta 2011. A seguito della espressa rinuncia del lavoratore, l'importo delle somme teoricamente agevolabili concorrerà, pertanto, alla formazione del reddito complessivo e sarà assoggettato a tassazione ordinaria.

La norma di proroga nell'innalzare da 35.000 euro (limite previsto per il 2009 e il 2010) a 40.000 euro il limite reddituale dell'anno precedente previsto per beneficiare della agevolazione ha nel contempo ristretto l'ambito oggettivo della disposizione limitandolo alle somme erogate in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali e correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, in relazione a risultati riferibili all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale.

La norma ha subordinato, pertanto, la concessione della agevolazione alla circostanza che la retribuzione premiale sia erogata in attuazione di accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali, escludendo, quindi, dal beneficio fiscale gli emolumenti premiali corrisposti sulla base di accordi o contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero di accordi individuali tra datore di lavoro e prestatore di lavoro.

Nel disporre la proroga della agevolazione per il 2011 il d.l. n. 78 del 2010 non aveva stabilito la misura della imposta sostitutiva ma aveva demandato al governo, sentite le parti sociali, la determinazione entro il 31 dicembre 2010 del sostegno fiscale e contributivo previsto per l'applicazione di tale disposizione (articolo 53, comma 3).

In attuazione dell'articolo 53, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, la legge di stabilità per il 2011 (articolo 1, comma 47 della legge n. 220 del 2010) ha previsto che all'articolo 5, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, le parole «31 dicembre 2010» siano sostituite con «31 dicembre 2011» e che per il 2011 la disciplina di favore si applichi ai titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2010, a 40.000 euro. Si ritiene che nel suddetto limite di 40.000 euro devono essere comprese anche le somme assoggettate nel 2010 all'imposta sostitutiva del 10%, entro il limite massimo di 6.000 euro.

Dal combinato disposto delle norme richiamate (art. 53, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010 e art. 1, comma 47, l. n. 220 del 2010), emerge che per il 2011 la proroga della agevolazione fiscale per il salario di produttività deve essere applicata alle condizioni previste dal d.l. n. 78 del 2010 e con l'aliquota del 10 per cento prevista dal d.l. n. 185 del 2008.

Il richiamo al d.l. n. 185 del 2008, infatti, si è reso necessario per stabilire la misura della imposta sostitutiva, la cui determinazione era stata demandata dalla manovra estiva a un successivo provvedimento del governo, in assenza del quale la misura non avrebbe potuto trovare pronta applicazione fin dall'inizio del periodo d'imposta.

Deve ritenersi, pertanto, che anche a seguito della norma introdotta dalla legge di stabilità 2011, le retribuzioni premiali corrisposte nel 2011 siano agevolate nel contesto del quadro delineato dal d.l. n. 78 del 2010, vale a dire solo a condizione che siano erogate sulla base di accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali anche preesistenti alla entrata in vigore della novella legislativa purché in corso di efficacia.

2. Accordi e contratti collettivi territoriali o aziendali: forma e contenuto

Per i contratti collettivi c.d. di diritto comune, in applicazione del principio generale di libertà di forma e come ribadito dalla giurisprudenza di Cassazione (ex multis Cass. 15 febbraio 1998, n. 1735; Cass. 13 dicembre 1995, n. 12757; Cass. 22 marzo 1995, n. 3318), non esiste un onere di tipo formale, ragione per cui possono concorrere a incrementi di produttività, come non di rado avviene, accordi collettivi non cristallizzati in un documento cartolare e cionondimeno riconducibili, a livello di fonti del diritto, al generale principio di libertà di azione sindacale di cui all'articolo 39 della Costituzione.

Non sono pertanto applicabili, limitatamente ai fini in esame, i principi che la prassi Inps (circolare n. 82 del 6 agosto 2008) aveva dettato in merito alle condizioni di accesso, su istanza aziendale, allo sgravio contributivo di cui all'art. 1, comma 67, della legge 24 dicembre 2007, n. 247. Nel caso della detassazione, infatti, posto che essa non consegue a una previa istanza e a una ammissione allo sgravio – come invece accade per la decontribuzione, anche in virtù dei limiti delle risorse stanziare e, di conseguenza, anche della necessità di tener conto della priorità delle domande – la necessità di un previo accordo collettivo va letta in senso ampio, nella accezione cioè del diritto comune dei contratti e delle obbligazioni sopra ricordata, e nel quadro dei principi costituzionali in materia di libertà sindacale.

Ai fini della applicazione della imposta sostitutiva è condizione sufficiente l'attestazione, da parte datoriale nel CUD, che (a) le somme (così come per gli anni 2008 – 2010, secondo la prassi della Agenzia delle Entrate e del Ministero del lavoro e delle politiche sociali che si intende qui richiamata) sono correlate a incrementi di

produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, in relazione a risultati riferibili all'andamento economico o agli utili della impresa o ad ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale e (b) che esse siano state erogate in attuazione di quanto previsto da uno specifico accordo o contratto collettivo territoriale o aziendale della cui esistenza il datore di lavoro, su richiesta, dovrà fornire prova.

Stante l'applicazione della misura negli anni passati anche ai contratti collettivi nazionali di settore che, non di rado, sono appositamente intervenuti per rendere operativa la disposizione in esame, nulla vieta la stipulazione di appositi accordi o contratti territoriali o anche solo aziendali (nella ampia accezione sopra ricordata) che replichino i contenuti della contrattazione nazionale di riferimento (come, ad esempio, lo straordinario, i turni, il lavoro notturno, il lavoro domenicale ordinario, le clausole flessibili e le clausole elastiche riferite ai contratti di lavoro a tempo parziale, ecc.) al fine di mantenere l'operatività delle intese raggiunte in attuazione della misura. Così come nulla vieta, sempre al fine di rendere operativa la misura, la stipulazione di appositi accordi territoriali quadro o aziendali che disciplinino la materia, anche recependo i contenuti dei contratti collettivi nazionali di riferimento quanto a istituti come lo straordinario, i turni, il lavoro notturno, il lavoro domenicale ordinario, le clausole flessibili e le clausole elastiche riferite ai contratti di lavoro a tempo parziale, ecc.

Si deve altresì precisare che, ai fini della disposizione in esame, gli importi sono assoggettabili alla imposta sostitutiva anche sul solo presupposto che essi siano stati corrisposti in attuazione di accordi o contratti collettivi territoriali (che possono essere anche accordi quadro, cioè validi per una pluralità di settori) o aziendali (che possono anche essere di rilevanza nazionale come in caso di imprese con pluralità di impianti e siti produttivi) che prevedano modalità di organizzazione del lavoro che siano, in base a una valutazione della parte datoriale, tali da perseguire una maggiore produttività e competitività aziendale (come, a titolo meramente esemplificativo, in attuazione di una certa turnazione stabilita in un contratto aziendale, o della regolamentazione, sempre in tali sedi, del lavoro notturno o di lavoro straordinario), senza che sia necessario che l'accordo o il contratto collettivo espressamente e formalmente dichiarino che le somme corrisposte siano finalizzate a incrementi di produttività.

3. Istituti agevolabili

Quanto ai principali istituti che possono dare luogo alla applicazione della misura in quanto riconducibili ad incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa si segnala, anche in termini ricognitivi dei chiarimenti forniti in precedenti note e circolari, il seguente quadro:

- straordinario (forfait o "in senso stretto"): è detassabile tutta la retribuzione relativa al lavoro straordinario (la quota di retribuzione ordinaria oltre alla quota relativa alla maggiorazione spettante per le ore straordinarie);
- lavoro a tempo parziale: è detassabile l'intero compenso per lavoro supplementare (lavoro reso oltre l'orario concordato, ma nei limiti dell'orario a tempo pieno applicabile a tutti i lavoratori a tempo parziale);
- lavoro notturno: sono detassabili le somme erogate per il lavoro notturno in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate, nonché l'eventuale maggiorazione spettante per le ore di ordinario lavoro effettivamente prestate in orario notturno.
- lavoro festivo: è detassabile la maggiorazione corrisposta ai lavoratori che, usufruendo del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica (con spostamento del turno di riposo), siano tenuti a prestare lavoro la domenica;

Sono altresì detassabili le indennità di turno o comunque le maggiorazioni retributive corrisposte per lavoro normalmente prestato in base a un orario articolato su turni, sempre a condizione che le stesse siano correlate ad incrementi di produttività, competitività e redditività.

3.1 Casi specifici

Un caso specifico è rappresentato dall'istituto della somministrazione di lavoro. Si ricorda, al riguardo, il disposto di cui all'articolo 23, comma 4, del d. lgs. 276 del 2003, alla stregua del quale "i contratti collettivi applicati dall'utilizzatore stabiliscono modalità e criteri per la determinazione e corresponsione delle erogazioni economiche correlate ai risultati conseguiti nella realizzazione di programmi concordati tra le parti o collegati all'andamento economico dell'impresa". Spetterà pertanto ai contratti collettivi aziendali o territoriali applicati dall'utilizzatore determinare le modalità di applicazione della misura ai lavoratori in somministrazione.

Come chiarito con circolare n. 59/E del 22 ottobre 2008 emanata dalle scriventi amministrazioni, l'imposta sostitutiva si applica ai lavoratori in somministrazione, dipendenti da agenzie del lavoro, anche nelle ipotesi in cui le somme erogate abbiano come riferimento prestazioni per missioni rese nel settore della pubblica amministrazione. In tal caso, infatti, essendo il lavoratore un dipendente della agenzia di somministrazione, le somme percepite rientrano nel campo applicativo della norma in quanto erogate a un dipendente del settore privato.

Si precisa, infine, che sono riconducibili alla nozione di accordo collettivo, ai fini della normativa in esame, anche i ristorni ai soci delle cooperative nella misura in cui siano collegati ad un incremento di produttività: essi costituiscono, secondo la giurisprudenza (ex multis Cass. 8 settembre 1999, n. 9513), una integrazione della retribuzione corrisposta dalla cooperativa per le prestazioni del socio e sono erogati

sulla base dell'atto costitutivo (art. 2521 c.c.) condiviso dai soci-lavoratori e deliberati dalla collettività dei soci cooperatori in sede assembleare (art. 3 l. 142/2001).

IL CAPO DI GABINETTO
DEL MINISTERO DEL LAVORO
E DELLE POLITICHE SOCIALI

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA