

Federico Maria Putaturo Donati (*)

MISURE SPERIMENTALI PER L'INCREMENTO DELLA PRODUTTIVITÀ DEL LAVORO

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Soggetti beneficiari. — 3. Limite massimo di operatività della detassazione. — 4. Somme oggetto dell'agevolazione. — 5. La non concorrenza del beneficio fiscale sul reddito complessivo. — 6. Modalità applicative dell'imposta sostitutiva. — 7. Cumulo delle erogazioni liberali e dei sussidi occasionali nel reddito da lavoro dipendente. — 8. Osservazioni conclusive: profili di criticità del dispositivo.

1. — *Premessa* — Tra le disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie, introdotte dal d.l. 27 maggio 2008, n. 93, come convertito in legge 24 luglio 2008, n. 126, particolare interesse destano le misure per l'incremento della produttività del lavoro, specificatamente centrate sulla tassazione agevolata di alcune componenti variabili della retribuzione.

Il riferimento è all'art. 2, che prevede, in via sperimentale, limitatamente al secondo semestre 2008 e per i soli lavoratori dipendenti del settore privato con reddito non superiore nell'anno 2007 a 30.000 euro, salva loro espressa rinuncia scritta, l'applicazione di una imposta secca del 10 per cento, sostitutiva di Irpef e addizionali comunali e regionali, sulle somme erogate, a livello aziendale, per prestazioni aggiuntive e premiali nel limite complessivo di 3.000 euro lordi (commi 1-5). Ciò unitamente all'abrogazione dell'art. 51, comma 2, lett. *b*, T.U. delle imposte sui redditi, prescrivente l'esclusione di alcune competenze, quali le erogazioni concesse dal datore di lavoro a titolo di liberalità e/o sussidio occasionale, dalla base imponibile rilevante ai fini dell'imposizione del reddito di lavoro dipendente (comma 6).

La norma, prorogata dall'art. 5, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, come convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2, per l'intero 2009, solo con riguardo alla detassazione dei premi di produttività, benché entro il li-

(*) Professore aggregato di Legislazione sociale nell'Università di Napoli «Federico II».

mite di importo complessivo di 6.000 euro lordi e per i titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore nell'anno 2008 a 35.000 euro (al lordo delle somme già assoggettate nel 2008 alla imposta sostitutiva), in considerazione della sua capziosa formulazione e delle difficoltà connesse alla individuazione degli adempimenti del sostituto d'imposta, è stata oggetto di opportuni chiarimenti ministeriali (1) che, nel dare una puntuale soluzione ai molteplici problemi sorti in fase applicativa, rappresentano una utile guida per la fruizione del beneficio fiscale.

2. — *Soggetti beneficiari* — Il regime sostitutivo, ex art. 5, d.l. n. 185/2008, trova applicazione, a decorrere dal 1° gennaio 2009, «con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2008, a 35.000 euro, al lordo delle somme assoggettate nel 2008 all'imposta sostitutiva» di cui all'art. 2, d.l. n. 93/2008.

Sono, pertanto, ammessi all'agevolazione i lavoratori dipendenti del settore privato, ivi inclusi quelli assunti da datori di lavoro non imprenditori, da Fondazioni ed Enti non commerciali di diritto privato, da lavoratori autonomi o da agenzie di somministrazione di lavoro (anche qualora temporaneamente inviati in missione presso una pubblica amministrazione), anche nella ipotesi in cui nel 2008 non abbiano percepito alcunché, dal momento che, ai fini dell'applicazione della misura, la disposizione si limita a fissare il limite di 35.000 euro, senza, tuttavia, richiedere la presenza di alcun reddito.

Dal novero dei beneficiari fuoriescono i titolari di reddito di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente (si pensi ai collaboratori coordinati e continuativi, anche nella modalità a progetto), nonché i dipendenti delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165 (2), a nulla rilevando che il rapporto

(1) Cfr. Circolari Agenzia delle entrate e Ministero del lavoro n. 49 del 11 luglio 2008 e n. 59 del 22 ottobre 2008; ris. Agenzia delle entrate n. 415/E del 31 ottobre 2008 e n. 451/E del 25 novembre 2008; risposta a interpellato Ministero del lavoro n. 27 del 4 agosto 2008, Protocollo n. 25/I/00010826, nonché n. 25 del 20 marzo 2009.

(2) Trattasi, in particolare, dei dipendenti che prestano servizio in «tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e amministrazioni dello Stato a ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli

di lavoro sia disciplinato da contratti di tipo privatistico o stipulati per settori privati (3).

Ugualmente sono esclusi i lavoratori titolari di reddito da lavoro dipendente derivante da attività svolta all'estero, in via continuativa – soggiornando, nell'arco di dodici mesi, per un periodo superiore a 183 giorni – e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro: ciò in considerazione della impossibilità di assoggettare ad alcuna tassazione autonoma la retribuzione aggiuntiva a quella ordinaria, dovendosi ritenere la stessa assorbita nella determinazione forfetaria della base imponibile realizzata attraverso il rinvio alle retribuzioni convenzionali, come definite annualmente, con decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale di concerto con quello dell'economia e delle finanze, in misura non inferiore al trattamento economico minimo previsto dai contratti collettivi nazionali per determinati settori (art. 51, comma 8-*bis*, T.U. delle imposte sui redditi).

Quanto, invece, alla verifica della soglia reddituale, concorrono al raggiungimento dei 35.000 euro, da calcolarsi al lordo delle somme assoggettate nel 2008 alla imposta sostitutiva di cui all'art. 2, d.l. n. 93/2008, i soli redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49, T.U. delle imposte sui redditi, comprese le pensioni e gli assegni a esse equiparate, assoggettati a tassazione ordinaria, non anche separata (si pensi al trattamento di fine rapporto), percepiti nel 2008, in relazione anche a più rapporti di lavoro, anche se prodotti all'estero (4).

3. — *Limite massimo di operatività della detassazione* — L'art. 5, d.l. n. 185/2008, fissa in 6.000 euro il limite massimo di operatività della detassazione, valevole anche in presenza di più rapporti di lavoro.

L'importo, da intendersi al lordo della ritenuta fiscale del 10 per cento, è comprensivo di tutte le somme complessivamente erogate a livello aziendale per prestazioni premiali, e non anche della sola maggiora-

enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300».

(3) Da cui la impossibilità di applicare la misura ai dipendenti delle comunità montane o ad altri dipendenti pubblici, come ad esempio quelli delle Autorità portuali, che prestino l'attività sulla base di contratti collettivi applicabili al settore privato.

(4) Di conseguenza, la sussistenza del requisito reddituale di 35.000 euro dovrà essere verificata anche dal soggetto che nel 2009 abbia assunto residenza in Italia, benché nel 2008 sia stato residente all'estero e ivi abbia prestato attività di lavoro dipendente.

zione retributiva rispetto al trattamento ordinario: una precisazione, quest'ultima, dalla quale «risulta pertanto massima la convenienza reciproca, per lavoratori e per imprese, [...] a concordare cambiamenti nell'organizzazione del lavoro in funzione di incrementi di produttività ed efficienza, là dove l'applicazione della agevolazione alle sole maggiorazioni retributive rispetto alla retribuzione ordinaria avrebbe inciso in modo marginale sul sistema degli incentivi e disincentivi soprattutto per i lavoratori» (5).

Deve, in ogni caso, trattarsi di corresponsioni in denaro, riguardanti «non i singoli, ma un intero “gruppo aziendale”» (6), corrisposte nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 e il 12 gennaio 2010.

In tal senso sembra deporre il tenore letterale della disposizione che, nel fare esclusivo riferimento alle «somme erogate», se conduce a escludere dall'ambito di applicazione dell'agevolazione i compensi in natura (7), consente di delimitare l'arco temporale cui riferire le erogazioni, tenuto conto del criterio di cassa allargata di cui all'art. 51, comma 1, T.U. delle imposte sui redditi, per l'imputazione al periodo d'imposta degli emolumenti di lavoro dipendente (8).

Rimane, tuttavia, fermo che la parte di somme detassabili che oltrepassi la soglia di 6.000 euro concorre a formare il reddito complessivo del lavoratore ed è assoggettata a tassazione con applicazione delle aliquote ordinarie (23 per cento fino a 15.000 euro, e, poi, a salire, 27 per cento fino a 28.000 euro, e così via).

4. — *Somme oggetto dell'agevolazione* — Limitatamente al 2009, l'agevolazione interessa, ex art. 5, d.l. n. 185/2008, gli importi erogati, a

(5) M. Tiraboschi, *La detassazione del salario di produttività*, in *Bollettino Adapt*, 27 ottobre 2008, n. 33.

(6) M. Miscione, *La detassazione degli straordinari dopo la «Circolare congiunta» del luglio 2008*, in *Lav. giur.*, 2008, p. 898, secondo cui «non è necessaria, invece, una generalizzazione a tutti i dipendenti, considerando logicamente che alcune categorie sono prive di straordinario o supplementare (i dirigenti) e comunque che, dal punto di vista letterale, basta un singolo “livello” aziendale».

(7) In senso dubitativo, M. Miscione, cit., p. 898, per il quale «il riferimento esplicito alle “somme erogate a livello aziendale” dovrebbe escludere dal beneficio i compensi in natura, ma per la verità subito dopo e più volte lo stesso d.l. parla genericamente di “redditi”, che comprendono anche i redditi in natura».

(8) Il che spiega la possibilità di applicare l'imposta sostitutiva esclusivamente alle somme oggetto dell'agevolazione percepite nel periodo dal primo luglio fino al termine del periodo d'imposta 2009, come tale comprensivo anche delle erogazioni corrisposte fino al 12 gennaio dell'anno successivo.

norma del d.l. n. 93/2008, a livello aziendale, «in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa» (art. 2, comma 1, lett. c), non anche per prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi del d.lgs. 8 aprile 2003, n. 66 (art. 2, comma 1, lett. a) (9), e per quelle di lavoro supplementare o rese in funzione di clausole elastiche, con esclusivo riferimento a contratti di *part-time* stipulati prima della data di entrata in vigore del dispositivo (art. 2, comma 1, lett. b) (10).

(9) Significativa è la chiamata in causa di una nozione lata di straordinario quale complessivamente desumibile dal d.lgs. n. 66/2003, da riferire, cioè, al lavoro prestato oltre la 40^a ora settimanale, come anche al di là della minor soglia stabilita, a fini contrattuali, dai contratti collettivi (art. 1, comma 2, lett. c, e art. 3) di qualsivoglia livello, purché stipulati da organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative (Circolare Ministero del lavoro n. 8 del 3 maggio 2008): con la precisazione che, ove mai l'autonomia collettiva preveda un orario massimo giornaliero, la prestazione eccedente debba anche essa considerarsi straordinaria, sia pure sul piano meramente retributivo. Da cui l'assoggettabilità a tassazione agevolata dello straordinario legale e convenzionale, sia pure forfettizzato o reso nei giorni di riposo (ordinario o di legge) e festivi: ciò anche qualora si tratti di personale soggetto a disposizioni di legge diverse da quelle del d.lgs. n. 66/2003 (come, ad esempio, quello operante nel settore della industria armatoriale), e ancorché, in caso di morte dell'avente diritto alla prestazione, la relativa retribuzione sia pagata all'erede. In termini critici, M. Miscione, cit., p. 899, il quale pone un singolare dilemma, giacché, se è vero che «lo straordinario cui è applicabile il d.l. n. 93/2008 dovrebbe essere solo quello “non sanzionabile” (250 ore l'anno o il numero maggiore del contratto collettivo)», altrettanto vero è che, in ipotesi di sfioramento del tetto, configurandosi un illecito, «il lavoratore ha comunque diritto alla “retribuzione” (art. 2126 cod. civ.) [...] e quindi, quale “prestazione di fatto”, anche ai benefici» della nuova disciplina fiscale.

(10) Il duplice richiamo al supplementare – svolto oltre l'orario ridotto, ma entro il limite del tempo pieno – e al lavoro reso in funzione di clausole elastiche – legittimanti, ove previste dalla contrattazione collettiva, una variazione in aumento della durata della prestazione – si giustifica in virtù del fatto che, in entrambe le ipotesi, il lavoratore svolge, su richiesta del datore di lavoro, una prestazione eccedente rispetto all'orario inizialmente concordato, come tale sottoponibile al regime agevolato, ancorché limitatamente alle sole somme erogate oltre l'orario stabilito nel contratto. Ugualmente, la imposta sostitutiva può trovare applicazione per le prestazioni rese in funzione di clausole flessibili – demandanti al datore di lavoro la facoltà di variare la collocazione temporale della prestazione – solo qualora le stesse comportino un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa o siano legate alla competitività e redditività della impresa: in tal caso, tuttavia, a essere sottoposte al regime agevolato sono le sole ore che si situano al di fuori della collocazione oraria concordata. Rimane fermo che, al fine di evitare comportamenti fraudolenti, il beneficio è limitato ai soli contratti di lavoro a tempo parziale stipulati ovvero trasformati prima del 29 maggio 2008, data di entrata in vigore del decreto. Mentre, per la possibilità di esten-

Ai fini dell'applicazione del beneficio, occorre avere riguardo al solo momento di erogazione delle somme, che deve collocarsi tra il 1° gennaio 2009 e il 12 gennaio 2010, anche qualora le stesse si riferiscano ad attività prestate in periodi precedenti (11).

In generale rientrano nella misura tutti gli emolumenti, anche riconosciuti in misura fissa e continuativa, che comportino, nel loro complesso, un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa o siano legati alla competitività e redditività della impresa (12).

Si pensi, come esemplificato nei chiarimenti ministeriali, al premio di rendimento; alle forme di flessibilità oraria (13); alle maggiorazioni retributive corrisposte in funzione di orari a ciclo continuo o di sistemi di banca ore (14); alla indennità di reperibilità o di turno; ai premi e al-

dere la misura anche ai contratti di lavoro a tempo parziale passati, dopo il 29 maggio 2008 e con nuovo titolo giuridico, in capo a una nuova azienda cessionaria o a un nuovo appaltatore in caso di trasferimento di azienda, di subentro nel contratto di appalto o in altre ipotesi simili, M. Tiraboschi, *Le misure sperimentali per l'incremento della produttività: la detassazione di straordinari e premi*, in M. Tiraboschi (a cura di), *La riforma del lavoro pubblico e privato e il nuovo welfare*, Milano, 2008, p. 231.

(11) Diversamente, per le prestazioni aggiuntive rileva il momento in cui le stesse siano effettuate (criterio di competenza), oltre che quello in cui siano retribuite (criterio di cassa).

(12) Il che, se, da un lato, consente di ritenere agevolabile la eventuale quota fissa di un premio composto anche da una quota variabile, connessa a un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa ovvero legata alla competitività e redditività della impresa, dall'altro, permette di escludere dall'ambito di applicazione della misura gli incentivi all'esodo, vale a dire le erogazioni effettuate per incentivare le risoluzioni consensuali con i dipendenti, anche nelle ipotesi in cui tali importi siano corrisposti per realizzare un affinamento della struttura organizzativa, per migliorare l'efficienza dell'impresa, con l'obiettivo di incrementarne i livelli di produttività.

(13) Per la possibilità di riferire l'espressione «forme di flessibilità oraria» sia allo straordinario compensato con la conversione delle quote orarie aggiuntive in riposi compensativa, sia i prolungamenti di orario dovuti all'adozione di schemi pluriperiodali, S. Malandrini, *Detassazione dei premi di produttività e incrementi di orario*, in *Dir. prat. lav.*, 2009, pp. 705-706, per il quale se, nel regime prorogato dall'art. 5, d.l. n. 185/2008, una normale prestazione di lavoro straordinario, ove concessa come compensazione nell'ambito di un regime contrattuale di reperibilità, potrebbe risultare un elemento retributivo teso a incrementare la competitività aziendale, come tale agevolabile, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c, d.l. n. 93/2008, sarebbe probabilmente opportuno che una simile interdipendenza fosse evidenziata dall'inserimento dei trattamenti straordinari in intese o regolamenti individuali, che prevedano il conseguimento di specifici risultati, qualificabili come migliorative ai sensi dell'art. 2103 cod. civ.

(14) In tal caso, l'agevolazione può interessare la sola maggiorazione retributiva erogata, non trovando applicazione sulla parte di retribuzione erogata in natura, come

le somme corrisposte *una tantum*; ai premi determinati sulla base di indicatori correlati all'andamento congiunturale e ai risultati conseguiti dalle imprese in un determinato ambito territoriale (come nel caso della edilizia); ai compensi, premi o gettoni corrisposti per lavoro nei giorni di riposo (ordinario o di legge), festivo e notturno (15); ai compensi erogati per Rol residui o per periodi di ferie e permessi non fruiti entro i limiti previsti dalla legge o dalla contrattazione collettiva (16); ai premi presenza o a quelli corrisposti in caso di mancato verificarsi di infortuni in azienda; alle somme erogate per lo svolgimento di mansioni promiscue e intercambiabilità; ai premi o alle provvigioni su vendite percepiti normalmente in base a percentuali sul fatturato; ai premi consolidati (come quelli 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); ai premi di produttività; allo straordinario forfetizzato, indipendentemente dalla effettività di prestazioni eccedenti l'orario normale di lavoro previsto dalla legge o dalla contrattazione collettiva (come avviene per il personale di cui all'art. 17, comma 5, d.lgs. n. 66/2003, in parte non soggetto alla disciplina in materia di orario di lavoro); ai compensi erogati in misura fissa al personale direttivo (quali superminimi, assegni *ad personam*, indennità di funzione e/o mansione) (17).

avviene nelle ipotesi di fruizione dei permessi in luogo della monetizzazione delle ore lavorate in eccedenza.

(15) In particolare, possono rientrare nello speciale regime di tassazione: le somme erogate al personale che presta la propria opera nelle festività in ragione delle ore di servizio prestate, ivi inclusa la quota di retribuzione per la prestazione svolta all'interno dell'orario contrattuale di lavoro (come, per esempio, nel caso di *part-time* di 30 ore settimanali che includa anche la domenica); l'indennità o maggiorazione corrisposta ai lavoratori tenuti a prestare lavoro ordinario la domenica, usufruendo gli stessi del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica (sia nel caso di riposo compensativo che di spostamento definitivo del turno di lavoro); 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.

(16) In specie, il regime fiscale agevolato trova applicazione anche quando la liquidazione dei Rol avvenga su base periodica in virtù di quanto previsto dalla contrattazione collettiva, oltre che nei casi di esplicita richiesta del lavoratore.

(17) In termini critici sull'applicazione del beneficio fiscale all'intero superminimo purché giustificato da incrementi di produttività ed efficienza organizzativa, o alla sola parte dello stesso specificatamente identificato dalle parti a tali scopi, M. Miscione, cit., p. 899, per cui, a norma di legge, «l'erogazione, poiché "a livello aziendale", deve

Trattasi di somme non necessariamente legate a una liberatoria del contratto collettivo (sia esso nazionale, territoriale o aziendale), potendo essere disposte in modo unilaterale dal datore di lavoro, purché in modo chiaro e in forma scritta (18), eventualmente documentabile tramite comunicazione al lavoratore della motivazione degli importi erogati.

Le stesse, inoltre, ancorché corrisposte in via continuativa, devono essere riconducibili a elementi di determinazione periodica, essendo sufficiente il loro collegamento a un risultato positivo dell'impresa, anche se non superiore, dal punto di vista meramente quantitativo, a quelli ottenuti in precedenti gestioni (19).

5. — *La non concorrenza del beneficio fiscale sul reddito complessivo* — Ai sensi dell'art. 2, comma 2, d.l. n. 93/2008, i redditi soggetti all'imposta sostitutiva, che nel 2009 non possono superare i 6.000 euro, non concorrono ai fini della formazione del reddito complessivo Irpef del percipiente o del suo nucleo familiare, derivandone un ulteriore vantaggio per i destinatari della detassazione, poiché «il sistema delle detrazioni potrebbe essere più vantaggioso, atteso che è minore il reddito imponibile cui sono correlati gli sconti d'imposta» (20).

Parimenti, gli stessi importi, entro il medesimo limite, non devono essere considerati ai fini della determinazione della situazione economica equivalente (Isee) (21) del percipiente o del suo nucleo familiare.

Resta fermo il computo di tali erogazioni ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali e assistenziali, salve restando le prestazioni in godimento in relazione a redditi fino a 35.000 euro (da calcolarsi al lordo delle somme assoggettate nel 2008 alla cedolare secca del 10 per cento).

riguardare non i singoli, ma la collettività aziendale, anche se non necessariamente tutti i dipendenti».

(18) Così, M. Miscione, cit., p. 899.

(19) In senso critico, M. Miscione, cit., p. 899, secondo cui «è evidente il riferimento a un giudizio relativo di positività in caso di crisi, come potrebbe essere per una perdita del 10% quando il settore ha perso il 20%».

(20) Nota Direzione provinciale del lavoro Modena n. 7027 del 29 maggio 2008.

(21) Tale indicatore, disciplinato dal d.lgs. 31 marzo 1998, n. 109, è determinato sulla base di appositi criteri, finalizzati alla valutazione della situazione economica dei soggetti che richiedono prestazioni, servizi sociali o servizi assistenziali collegati nella misura o nel costo a determinate situazioni economiche. In linea generale, ai fini della determinazione dell'Isee rilevano la composizione del nucleo familiare, la somma dei redditi percepiti dal nucleo familiare e la situazione economica e patrimoniale del nucleo familiare.

Il che, tuttavia, pone un dubbio sulla corretta formulazione della disposizione, atteso che il valore Isee risulta, invece, utilizzato in via ordinaria anche ai fini dell'accesso a prestazioni assistenziali.

6. — *Modalità applicative dell'imposta sostitutiva* — Ai sensi dell'art. 2, comma 5, d.l. n. 93/2008, «l'imposta sostitutiva è applicata direttamente dal sostituto d'imposta».

Specificatamente, l'agevolazione – che è di natura fiscale, riguardando la tassazione di alcune componenti variabili della retribuzione, pur sempre assoggettate per intero a contribuzione previdenziale e assistenziale obbligatoria (22) – deve essere applicata sin dalla prima erogazione effettuata successivamente al 1° gennaio 2009, fermi restando gli opportuni aggiustamenti da effettuare in sede di conguaglio di fine anno, ovvero in caso di cessazione del rapporto di lavoro ove intervenuta prima, come anche la possibilità di compensarla con altre ritenute (cfr. d.P.R. 10 novembre 1997, n. 445) (23).

Diversamente, qualora la misura non sia trattenuta dal sostituto, nulla esclude che la stessa sia applicata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi, potendo essere anche oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (24).

Se, invece, il datore di lavoro non sia lo stesso che ha rilasciato il Cud per il 2008 (ovvero lo abbia rilasciato per un periodo inferiore all'anno), l'art. 5, d.l. n. 185/2008, prevede che il lavoratore, per ottenere il beneficio, sia tenuto ad attestare per iscritto l'importo del reddito da lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno 2008; il che vale, evidentemente, anche se nel 2008 non abbia percepito alcun reddito di lavoro dipendente.

Allo stesso modo il dipendente è obbligato a informare il datore di lavoro della insussistenza del diritto ad avvalersi della misura: sia qualora nel corso del 2008, oltre al rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta

(22) Il che comporta che la ritenuta del 10 per cento debba essere applicata sulla parte di retribuzione che residua dopo avere operato le trattenute previdenziali e assistenziali obbligatorie.

(23) In particolare, il datore di lavoro deve indicare separatamente nel Cud la parte di reddito soggetta ad agevolazione e l'importo di quest'ultima trattenuto sulle somme spettanti al dipendente.

(24) Analogamente, il lavoratore potrà utilizzare la dichiarazione dei redditi per assoggettare le somme, già detassate, alla tassazione ordinaria, nel caso in cui la ritenga più conveniente.

che eroga i compensi assoggettabili a imposta sostitutiva, abbia intrattenuto altro rapporto di lavoro dipendente, in tal modo superando il limite di 35.000 euro; sia quando, nel corso del 2009, abbia intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate a imposta sostitutiva, fino alla concorrenza del limite di 6.000 euro.

È, tuttavia, fatta salva, *ex art. 2, comma 1, d.l. n. 93/2008*, la facoltà del lavoratore di rinunciare al regime sostitutivo, facendone richiesta per iscritto al proprio datore di lavoro: ciò che si spiega ove mai si consideri che l'aliquota unica ridotta potrebbe rivelarsi meno conveniente della tassazione ordinaria in presenza di redditi particolarmente bassi e di detrazioni elevate in grado di azzerare quasi del tutto il beneficio fiscale (25).

Per le medesime ragioni, anche in assenza di espressa rinuncia del dipendente, il datore di lavoro che verifichi un minor vantaggio fiscale nel ricorso alla tassazione agevolata può applicare la tassazione ordinaria, informandone il dipendente.

In ogni caso, il sostituto d'imposta deve indicare nel Cud la parte di reddito, teoricamente assoggettabile a imposizione sostitutiva, per la quale l'agevolazione non sia stata applicata.

Rimane fermo, infine, che, alla stregua di quanto previsto dall'art. 2, comma 4, d.l. n. 93/2008, per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette.

7. — *Cumulo delle erogazioni liberali e dei sussidi occasionali nel reddito da lavoro dipendente* — L'art. 2, comma 6, d.l. n. 93/2008, elimina, infine, l'art. 51, comma 2, lett. *b*, T.U. delle imposte sui redditi, che escludeva le erogazioni concesse dal datore di lavoro a titolo di liberalità e/o sussidio occasionale dalla base imponibile ai fini dell'imposizione del reddito di lavoro dipendente.

Per effetto di tale soppressione, probabilmente diretta a reperire nell'immediato le risorse fiscali da destinare al finanziamento della manovra (26), a decorrere dal 29 maggio 2008, concorrono alla formazione

(25) Naturalmente, in caso di espressa rinuncia del lavoratore, l'intero ammontare delle somme derivanti da lavoro straordinario, e supplementare o reso in funzione di clausole elastiche nell'ambito dei rapporti di lavoro a tempo parziale, o corrisposte a titolo di premi di produttività, concorre alla formazione del reddito complessivo ed è assoggettato a tassazione ordinaria.

(26) In tal senso A. Asnaghi, *Non contrapponiamo produttività e sussidiarietà*, in *Bollettino Adapt*, 16 giugno 2008, n. 21, per il quale la soppressione dell'art. 51, com-

del reddito di lavoro dipendente per l'intero importo sia le erogazioni liberali non superiori, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro versati in presenza di festività o ricorrenze alla generalità, o a categorie di dipendenti, sia i sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente, sia, ancora, i sussidi corrisposti a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del d.l. 31 dicembre 1991, n. 419, convertito con modificazioni in legge 18 febbraio 1992, n. 172: ciò salvo evidentemente trasformare tali somme in elementi retributivi premianti (27).

Non rientrano, invece, nel reddito di lavoro dipendente le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) purché di importo non superiore a 258,23 euro, potendo le stesse essere ricondotte all'art. 51, comma 3, T.U. delle imposte sui redditi, che esclude, dalla formazione del reddito imponibile, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo d'imposta, al predetto limite (28): con la precisazione che se la franchigia del *fringe benefit* (anche se dello stesso importo) fonda la non tassazione fino a 258,23 euro, il superamento anche minimo di tale valore comporta la ripresa a tassazione anche dell'importo precedentemente esentato, in quanto, complessivamente, inferiore alla soglia massima consentita.

8. — *Osservazioni conclusive: profili di criticità del dispositivo* — È fuor di dubbio che la misura – non del tutto aliena alla fiscalità interna-

ma 2, lett. b, T.U. delle imposte sui redditi, se, da un lato, con riguardo agli importi concessi dal datore di lavoro a titolo di liberalità, consente di porre fine a uno scaltro utilizzo della norma, di fatto legittimante «l'erogazione generalizzata di un piccolo importo "franco" annuo», dall'altro, relativamente ai sussidi occasionali elargiti dal datore di lavoro in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente (fra cui anche i danni e le difficoltà legate a estorsione o usura), appare meno condivisibile in quanto potenzialmente pregiudizievole, se esistente, del tessuto umano e della solidarietà delle imprese, che, all'opposto, rappresentano una ricchezza e una sensibilità da valorizzare, giammai da contrapporre o sovrapporre alla imprenditorialità.

(27) Così, in termini più che provocatori, M. Miscione, cit., p. 899.

(28) Va da sé che l'esclusione dal reddito opera anche se le erogazioni liberali in natura siano concesse a un solo dipendente, non essendo più richiesto dall'art. 51, comma 3, T.U. delle imposte sui redditi, che le stesse siano corrisposte in occasione di festività o ricorrenze alla generalità, o a categorie di dipendenti.

zionale, ricalcando la stessa, sia pure in parte e con finalità ben diverse, un'analoga esperienza promossa dal governo francese (29) – abbia ingenerato molteplici profili di criticità sia per lo strumento fiscale utilizzato, sia per gli obiettivi perseguiti, sia, ancora, per le modalità proprie di attuazione.

Tralasciando le censure mosse alla scelta di detassare alcune componenti variabili della retribuzione, stante non solo la sua inidoneità a sostenere i salari in via generalizzata (giacché penalizzante i lavoratori più deboli, quali donne e anziani, a vantaggio di quelli più qualificati, oltre che noncurante della diversità dei settori produttivi e delle tipologie di impresa, e ancor più dei collaboratori continuativi autonomi) (30), ma anche la sua preordinazione a violare in parte le regole che presiedono la tassazione dei redditi (consentendo l'assoggettabilità a imposte diverse di soggetti percettori dello stesso reddito, l'alterazione della scala dei redditi, nonché il ricorso a comportamenti tesi a favorire un trasferimento di base imponibile a scopi meramente elusivi) (31), non poche riserve desta la logica del provvedi-

(29) Il rinvio è alla legge 21 agosto 2007, n. 1223, che, nel codificare l'assioma «lavorare di più per guadagnare di più», persegue il duplice fine di aumentare il potere di acquisto dei lavoratori e di stimolare la crescita dell'offerta di lavoro da parte delle imprese, di fatto neutralizzando senza, però, sopprimere formalmente il tetto delle 35 ore. Non a caso, la misura, che è rivolta al personale a tempo pieno o parziale, del settore privato o pubblico, da un lato, incentiva i datori di lavoro a offrire un maggior numero di ore straordinarie (supplementari, rese al di là della soglia contrattuale in caso di *full-time*, e complementari, eccedenti quelle indicate dal contratto di lavoro *part-time*), prevedendo, ancorché nel rispetto di condizioni e limiti prefissati, una riduzione forfetaria del versamento dei contributi sociali, di fatto proporzionale alla retribuzione del lavoratore, e dall'altro, esonera i dipendenti dal pagamento dell'imposta sui redditi per la remunerazione complessivamente percepita allungando l'orario di lavoro. Su cui, *amplius*, K. Caruso, L. Conti, *In Francia lavori di più? Allora guadagni anche di più*, in www.fisconelmondo.it.

(30) Così P. Ichino, nell'intervista di R. Mania, *Incostituzionale escludere gli statali. Donne e precari saranno penalizzati*, in *La Repubblica*, 22 maggio 2008, p. 9, che indica, quale possibile alternativa, l'aumento della detrazione sul reddito di lavoro dipendente; cui *adde* M. C. Guerra, *L'irpef senza gli straordinari*, in www.lavoce.info; D. Del Boca, *E le donne restano a casa*, in www.lavoce.info; M. Richiardi, *Contro la detassazione degli straordinari*, in www.lavoce.info; M. Baldini, M. Leopardi, *Sussidi alle donne vs. detassazione degli straordinari*, in www.nelmerito.com. *Contra*, F. Kistoris, *Un premio alla produttività*, in *Il Sole 24 Ore*, 20 maggio 2008, p. 1, per cui le lavoratrici, in quanto maggiormente reattive, sono destinate a divenire le prime beneficiarie della misura «perché l'incentivo di fatto risulterebbe per lo più forte, e l'autonomia economico-sociale della donna sarebbe di conseguenza rafforzata».

(31) In tal senso M. C. Guerra, *cit.*

mento, specie ove si consideri che gli istituti interessati presentano caratteristiche del tutto disomogenee.

Se, infatti, la defiscalizzazione dello straordinario (32), come del lavoro supplementare o di quello prestato in funzione di clausole elastiche nel *part-time*, si propone di incentivare il maggior prodotto che richiede maggior lavoro, la stessa, per quanto idonea a regolarizzare il lavoro straordinario in nero, rischia di risolversi in un disincentivo occupazionale, in considerazione per le imprese della maggiore convenienza a dilatare la forza lavoro dipendente in luogo dell'assunzione – e formazione – di altro personale (33). Il tutto non senza omettere: da un lato, la erosione del tempo libero del lavoratore, di fatto lesiva della possibilità di investire nella propria crescita culturale e di concorrere alla educazione dei figli e alla vita sociale (34). Dall'altro, la svalutazione del

(32) Giova chiarire che la defiscalizzazione dei redditi derivanti dal prolungamento della prestazione al di là dell'orario normale di lavoro è cosa ben diversa dalla misura introdotta dall'art. 1, comma 71, legge 24 dicembre 2007, n. 247, che abroga, a decorrere dal 1° gennaio 2008, l'art. 2, comma 19, legge 28 dicembre 1995, n. 549, gravante le imprese con più di quindici lavoratori dell'obbligo di versare un contributo aggiuntivo, a favore del Fondo prestazioni temporanee Inps, per le ore prestate dal personale, escluso quello direttivo, al di là della 40^a (o della relativa media da calcolare, in presenza di disciplina collettiva, su un arco temporale non superiore a dodici mesi). Più in generale, sulla decontribuzione dello straordinario e sui suoi effetti *tanto* collaterali (specie in ragione del costo paradossalmente contenuto del maggior lavoro richiesto), *quanto* indesiderati (tenuto conto della incidenza in maniera decisiva sulla sicurezza dei lavoratori), F. M. Putaturo Donati, *La decontribuzione dello straordinario*, in M. Cinelli, G. Ferraro (a cura di), *Lavoro, competitività, welfare. Commentario alla legge 24 dicembre 2007, n. 247, e riforme correlate*, Torino, 2008, pp. 253 ss. Laddove, per le modalità di implementazione del dispositivo, cfr. Messaggio Inps n. 658 del 9 gennaio 2008, per cui il contributo aggiuntivo non si applica più a partire dai compensi per lavoro straordinario effettuato a dicembre 2007 (pagato nel 2008), né su quello forfetizzato, né sui residui di banca ore, non utilizzati e non monetizzati a partire dal mese di gennaio 2008.

(33) Così, M. Richiardi, cit., il quale, nel rimarcare come la misura introduca una distorsione nel funzionamento del mercato, sottolinea come il problema non sia «tanto quello di lavorare di più, quanto di fare in modo che più persone lavorino», osservando come dal rapporto tra ore settimanali lavorative e tasso di occupazione, relativo al 2006 in alcuni paesi Ocse, la relazione tra i due dati non sia mai quasi proporzionale.

(34) Confronta, *etiam*, M. C. Guerra, cit., la quale, in termini critici sulla finalità della misura, si interroga sul perché non si sia scelto di detassare anche altre ipotesi in cui il lavoratore lavora di più, come allorquando passi dal *part-time* al tempo pieno, o venga assunto per la prima volta, ovvero dopo periodi di inattività. Più in generale, per l'emersione di un concetto di tempo libero autonomo e distinto dal generico tempo di non lavoro, quale può essere il tempo di tuta o quello di viaggio, in quanto svincolato dal momento della prestazione lavorativa e dai tempi a essa strumentali, Cass. 23 mag-

fattore temporale in punto di misura della subordinazione, con consequenziale enfasi della stessa, in ragione della dilatazione del potere di direzione del datore di lavoro, del tutto libero di riservare, in caso di straordinario e di lavoro supplementare, in assenza di disciplina collettiva, trattamenti differenziati facendo leva sulla richiesta di prestazioni aggiuntive (35): ciò in linea con, e, anzi, quasi a riprova della fondatezza di, quelle esegesi dell'art. 2094 cod. civ. tese ad assegnare valore preminente, in sede di definizione della condizione di dipendenza, all'assoggettamento del prestatore al potere direttivo dell'imprenditore (36) quale proiezione, sul piano degli effetti, della messa a disposizione delle sue energie psico-fisiche (37).

Analogamente, la tassazione agevolata dei premi di produttività, per quanto salutata con favore poiché incentivante «il collegamento di una parte della retribuzione alla *performance*, al risultato» (38), nel perseguire un incremento del valore aggiunto pur a parità del numero di ore lavorate (in linea con le più recenti risultanze statistiche) (39), sconta il difetto di una visione miope della realtà, ben potendo comportare dei risultati iniqui, atteso sia che la produttività dipende il più delle volte dai processi innovativi, anche nella stessa organizzazione del lavoro, propriamente sottratti al controllo del dipendente e come tali svincolati da un suo effettivo impegno e risultato, sia che la facoltà del datore di lavoro di disporre individualmente premi di produzione si

gio 2008, n. 12962, in *Riv. it. dir. lav.*, 2008, II, p. 825, che, pur a fronte dell'assenza di una espressa previsione normativa, nel considerare non ragionevole l'avviso dato il giorno antecedente la prestazione lavorativa, fonda la tutela della programmabilità del tempo di vita su principi generali dell'ordinamento giuridico, quali l'art. 2087 cod. civ. e l'art. 32 Cost., nonché gli artt. 1175 e 1375 cod. civ.

(35) Per una completa disamina della disciplina del lavoro straordinario, G. Bolego, *Il lavoro straordinario. Fattispecie, disciplina e tecniche di tutela*, Padova, 2004. Laddove, per una minuziosa ricostruzione della normativa sul *part-time*, da ultimo, A. Minervini, *Il lavoro a tempo parziale*, Milano, 2009.

(36) Per la specifica di tale potere in termini di coordinamento spazio-temporale della prestazione, P. Ichino, *Subordinazione e autonomia nel diritto del lavoro*, Giuffrè, Milano, 1989, pp. 79-102.

(37) In questi termini R. Scognamiglio, *Diritto del lavoro*, Jovene, Napoli, 2000, p. 100.

(38) P. Ichino, nell'intervista di R. Mania, *Incostituzionale escludere gli statali. Donne e precari saranno penalizzati*, cit.

(39) I dati diffusi dall'Istat, nella serie storica dal 1993 al 2007, mostrano, infatti, che la produttività e competitività prescindono dall'aumento dell'orario di lavoro, occorrendo, invece, innovazione, sia di processo, che di prodotto.

sostanza nella «possibilità di “comporre” i salari dei propri dipendenti in modo tale da minimizzare il carico fiscale per alcuni e non per altri» (40). Il tutto non senza tralasciare la perniciosità dell’aggancio, *ex art. 2, comma 1, lett. c, d.l. n. 93/2008*, degli «incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività», alle quali è subordinata l’erogazione del premio, «all’andamento economico dell’impresa», e cioè a un «esito dipendente dall’uso pienamente discrezionale che l’imprenditore può fare dei propri poteri» (41).

Laddove, sul mero piano applicativo, al di là delle incertezze connesse alla cumulabilità o meno del beneficio con la detrazione fiscale sulle somme oggetto degli sgravi contributivi sulla retribuzione di secondo livello legata a incrementi di produttività (art. 1, comma 70, legge n. 247/2007) (42), sempre che la stessa, valevole per il 2008, venga prorogata anche per il 2009, non pare in alcun modo giustificabile l’esclusione della misura per i dipendenti delle pubbliche amministrazioni, an-

(40) Così, M. C. Guerra, *cit.*

(41) In tal senso V. Angiolini, *Nota sulla costituzionalità dell’art. 2 del 27 maggio 2008, n. 92 (misure sperimentali per l’incremento della produttività del lavoro)*, in www.cgil.it/giuridico, 1, che, sotto tale profilo, ipotizza la incostituzionalità del provvedimento per irragionevolezza dello stesso, se è vero che, assunta la finalità di incrementare la produttività del lavoro, il legislatore non chiarisce «in alcun modo come, da chi e quando dovrebbe essere controllato che il ricorso al lavoro straordinario, o a forme ulteriori di flessibilità del lavoro o delle retribuzioni ivi contemplate, sia effettivamente volto a tale scopo, in corrispondenza con le agevolazioni fiscali accordate, anziché essere utilizzato per scopi diversi e rimessi all’arbitrio dell’imprenditore».

(42) Detrazione pari al 23 per cento su un importo massimo di 350 euro, specificatamente prevista con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze e del Ministro del lavoro e della previdenza sociale del 14 aprile 2008, giammai pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale*. Laddove per la possibilità di cumulare i due benefici, così da incrementare l’importo assoggettato a un trattamento di favore, V. Ferrante, *Misure per la competitività e per la riduzione del costo del lavoro*, in M. Magnani, A. Panfola, P. A. Varesi, *Previdenza, mercato del lavoro, competitività. Commentario alla legge 24 dicembre 2007, n. 247, e al decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella legge 6 agosto 2008, n. 133*, Torino, 2008, p. 420. Più in generale, sugli sgravi contributivi legati alla contrattazione di secondo livello introdotti dall’art. 1, commi 69 ss., legge n. 247/2007, *amplius*, G. Ferraro, *Sgravi per incentivare la produttività*, in M. Cinelli, G. Ferraro (a cura di), *Lavoro, competitività, welfare. Commentario alla legge 24 dicembre 2007, n. 247, e riforme correlate*, cit., pp. 245 ss.; F. Lunardon, *Contrattazione collettiva di secondo livello: incentivazioni contributive e fiscali*, in F. Carinci, M. Miscione (a cura di), *Il Collegato lavoro 2008. Legge 24 dicembre 2007, n. 247*, Milano, 2008, pp. 351 ss.

corché prevista in via sperimentale e transitoria (43). Trattasi di una discriminazione incostituzionale, palesandosi l'incremento della produttività quale obiettivo altrettanto nobile per la pubblica amministrazione proprio in forza dei principi di buon andamento e imparzialità che ne presiedono l'organizzazione (art. 97 Cost.) (44), in alcun modo sanabile dalla marginale e condizionata apertura al personale di comparto sicurezza, difesa e soccorso pubblico, in ragione della specificità di condizioni di stato e impiego.

A essi, infatti, l'art. 4, comma 3, d.l. n. 185/2008, riconosce, per l'anno 2009, nel limite complessivo di spesa di 60 milioni di euro, in via sperimentale, sul trattamento economico accessorio dei fondi della produttività (45), una riduzione dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali, nella misura e con le modalità applicative individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta dei Ministri interessati, di concerto con il Ministro della pubblica amministrazione e dell'innovazione e con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Una norma, quest'ultima, che, peraltro, consente di rimarcare un dato singolare, dal momento che la stessa è collocata all'interno di un titolo, «Sostegno alle famiglie», in qualche modo riconducibile alla rubrica del d.l. n. 93/2008, «Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie», e per ciò stesso presumibilmente ispirato alla medesima *ratio legis*.

Altrettanto, invece, non sembrerebbe potersi dire dell'art. 5, d.l. n. 185/2008, che, benché proroghi la detassazione sia pure limitatamente ai contratti di produttività, rifluisce all'interno di un titolo, «Sostegno

(43) Cfr. art. 2, comma 5, d.l. n. 93/2008, demandante, entro il 30 novembre 2008, al Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e la innovazione, e con le organizzazioni sindacali dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, il compito di verificare gli esiti della sperimentazione della misura e di valutarne la estensione anche al settore pubblico.

(44) Così P. Ichino, cit.; V. Angiolini, cit., per cui la scelta del legislatore di rimarcare la natura sperimentale della misura non sottrae l'art. 2, d.l. n. 93/2008, a censure di incostituzionalità, dal momento che la norma, lungi dal figurare come transitoria o d'emergenza, prevede, benché provvisoriamente si dia a essa un effetto circoscritto, sin da ora la possibilità di protrarre tale effetto per il futuro, ampliandone l'ambito di applicazione; M. Miscione, cit., p. 987.

(45) Vero è che, in sede di conversione del decreto legge, la riduzione d'imposta è stata estesa al trattamento economico accessorio (formato da una serie di voci legate sia al comparto, sia a ogni singola amministrazione di appartenenza), e non più limitata a quello dei fondi di produttività.

all'economia», del tutto diverso dal precedente. Il che potrebbe presagire l'intento del legislatore di ripensare la misura, almeno per il settore privato, non più in termini di mero assistenzialismo, temporaneo ed episodico, ma quale intervento strutturare e duraturo mirato al sostegno della domanda e all'incremento della produttività del lavoro, in linea con i più recenti indirizzi comunitari tesi a riconoscere l'importanza per gli Stati membri di attuare strategie volte a migliorare la qualità e produttività sul posto del lavoro e ad assicurare una evoluzione del costo del lavoro e dei meccanismi di determinazione dei salari favorevoli all'occupazione (46).

(46) Cfr., da ultimo, la decisione del Consiglio del 15 luglio 2008 sugli orientamenti per le politiche degli Stati membri a favore dell'occupazione (n. 2000/618/Ce), e, in particolar modo, l'Orientamento n. 17, e quello n. 22, in cui si invita a prendere in considerazione, tra l'altro, l'esigenza di esaminare la incidenza che i costi del lavoro diversi dalla retribuzione esercitano sull'occupazione e, se necessario, di adeguare la struttura e il livello di tali costi, specialmente per ridurre l'onere fiscale sui bassi salari.

