

La detassazione 2011 alla luce della circolare 19/E

di Saverio Nicco – Consulente del Lavoro in Carcare (Sv)

Con la circolare 19/E Agenzia delle Entrate e Ministero del Lavoro hanno messo ulteriormente mano alla detassazione per l'anno 2011, facendo sorgere non pochi dubbi agli addetti ai lavori.

Prima di entrare nel merito su quanto espresso nell'ultima circolare merita ripercorrere i passi che hanno portato all'applicazione, anche per il 2011, di questo istituto che, merita ricordarlo, da quando è stato inserito nel panorama normativo italiano, per ogni anno di applicazione ha subito modifiche e diversi correttivi, in virtù di circolari e chiarimenti che molte volte sono arrivati in corso d'anno, se non negli anni successivi.

Il d.l. 31.05.2010 n°78 aveva previsto la proroga dell'utilizzo di questo strumento anche per l'anno d'imposta 2011, ma solamente "in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali e correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili dell'impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale".

Nel prorogare la detassazione, la norma innalza il limite reddituale previsto per beneficiare delle agevolazioni da 35.000 a 40.000 €.

Si ha quindi, al contempo, un allargamento reddituale della platea dei potenziali beneficiari ed un restringimento della possibile casistica di applicazione, visto il puntuale rimando alla stipula di contratti di secondo livello, siano questi aziendali o territoriali.

Da ultimo, la L.220/2010 (legge di stabilità per l'anno 2011) ha previsto la proroga del d.l. 185/2008, modificando la data di termine dell'istituto agevolativo e l'importo del reddito da lavoro dipendente massimo entro cui applicare tale normativa. Ne discende che, per effetto della proroga, anche l'aliquota dell'imposta sostitutiva, che il d.l. aveva previsto sarebbe stata determinata in un momento successivo, sentite le parti sociali, è stata confermata al 10% anche per il 2011.

L'applicazione dell'istituto nei primi mesi dell'anno è stata sicuramente incerta e fonte di non pochi dubbi creati dalle due differenti normative previste per l'anno e dalla mancanza di un evidente raccordo tra le stesse. A chiarimento dell'ambito applicativo è stata pubblicata la circolare congiunta 3/E del 14 febbraio 2011.

In tale sede i due istituti chiarivano l'obbligatorietà di stipula degli accordi di secondo livello, ricordando, però, come, essendo gli stessi contratti di diritto comune, "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".

Relativamente agli istituti agevolabili, la circolare, nel ricordare che punto imprescindibile sarà la riconducibilità ad incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, elenca quelli che nel corso di precedenti note o circolari sono stati oggetto di chiarimenti quali remunerazione di lavoro straordinario e supplementare, indennità per lavoro notturno o festivo, indennità di turno. Bisogna, però, ricordare come tali istituti potranno essere agevolati solo allorquando collegati a reali incrementi di produttività, innovazione ed efficienza e non in modo generalizzato.

A ulteriore chiarimento di quanto espresso con la circolare di febbraio, Agenzia delle Entrate e Ministero del Lavoro hanno provveduto a pubblicare in data 10 maggio 2011 la circolare n°19/E, la quale si sofferma sui seguenti tre punti: retroattività degli accordi, forma scritta degli stessi, recupero delle imposte sugli emolumenti agevolati senza la sussistenza del diritto.

Retroattività degli accordi

Rispetto a quanto espresso con la prima circolare e ampiamente analizzato nel parere della Fondazione Studio Consulenti del Lavoro n°8 del 4 aprile 2011, in questa sede i due istituti cercano di chiarire in modo puntuale quali possano essere, a loro avviso, gli accordi decentrati ai quali riconoscere titolo per l'applicazione della detassazione. Il dubbio, infatti, sorge circa la possibilità di applicare l'istituto della detassazione su emolumenti erogati nei primi mesi dell'anno in presenza di un accordo di secondo livello stipulato in un momento successivo, ma decorrente dall'inizio del periodo di imposta. La risposta della circolare è negativa, non tanto per quanto riguarda la previsione di un contratto di diritto comune che, come è ormai pacifico, può avere portata retroattiva, ma per la previsione normativa da cui si evince che l'applicazione dell'istituto della detassazione può essere prevista per quegli emolumenti erogati "in attuazione" di un accordo decentrato e quindi, seguendo il dato letterale, in un momento successivo alla stipula. Leggendo tale interpretazione e considerato il periodo di crisi dell'economia mondiale, penso che l'interpretazione restrittiva del dettato normativo si debba ravvisare nell'intenzione del legislatore di costruire le basi per una vera contrattazione decentrata che studi ed applichi metodologie atte ad incrementare la produttività o l'efficienza organizzativa; la richiesta dei due istituti è volta a prevedere un vero confronto delle parti sociali e delle aziende per arrivare a dinamiche produttive più attive. La mera ratifica a livello locale di accordi quadro nazionali porterebbe, per contro, ad uno svuotamento di quelle che erano le intenzioni del legislatore.

L'intenzione è quella di riconoscere le agevolazioni a fronte di politiche sindacali attive e volte a determinare a priori, tramite il confronto dell'azienda con le parti sociali, quelle che sono le reali leve produttive, formalizzarle (e poi vedremo anche cristallizzarle) e, sulla base degli obiettivi prefissati tra le parti, riconoscere l'erogazione di emolumenti cui applicare l'imposta sostitutiva del 10% in luogo dell'aliquota ordinaria. Non bisogna cadere nella semplificazione per cui, a fronte della sola applicazione di un contratto di secondo livello che prevede un'elencazione di istituti cui è possibile riconoscere la detassazione, questa debba essere applicata. L'intenzione della circolare credo sia ravvisabile nella previsione di una vera e concreta contrattazione di secondo livello. Tale impostazione è, inoltre, ravvisabile sempre nella circolare 19/E, quando si evince che in tale frangente la contrattazione decentrata ben può recepire accordi individuali plurimi. Questa apertura vuole avvicinarsi alla realtà aziendale, non cerca un'impostazione predeterminata dall'alto, ma vuole che nasca dal basso e muova dalle reali esigenze aziendali.

Una breve digressione merita di essere fatta sul termine "in attuazione" utilizzato nel testo normativo. La lettura più estensiva di tale termine, intrapresa da tutti i commentatori e confermata dalla Fondazione Studi Consulenti del Lavoro con il sopracitato parere n°8, "non limita l'efficacia del beneficio al periodo successivo alla stipulazione del contratto collettivo, ma si rimette con ampia delega alle previsioni delle parti sociali". Per contro, con l'ultimo chiarimento Agenzia delle Entrate e Ministero del Lavoro cercano di

restringere l'applicazione a quei casi in cui le parti abbiano certezza (e quindi la stipula preventiva) di quali siano gli istituti previsti e le metodologie operative/produktive utili per il raggiungimento dello scopo.

Forma scritta degli accordi

Se nella circolare 3/E si sottolineava che "la necessità di un accordo collettivo va letta in senso ampio, nella accezione cioè di diritto comune dei contratti e delle obbligazioni sopra ricordate, e nel quadro dei principi costituzionali in materia di libertà sindacale" nell'ultima circolare si precisa come "non può tuttavia non rilevarsi come, ai fini della prova ed allo scopo di scongiurare contenziosi sul punto, sia indispensabile la formalizzazione per iscritto".

Quest'ultima puntualizzazione, pur parendo volta a limitare la libertà di forma del contratto di diritto comune, cerca solo di limitare i rischi per le aziende. La forma scritta è richiesta solo *ad probationem*, sarà sempre possibile per le parti non cristallizzare il contratto, tale opzione risulterà ovviamente di più difficile difesa in caso di futuro contenzioso.

Un ulteriore spunto di riflessione si può intravedere nella possibilità di formalizzare un accordo verbale concluso in data antecedente. Si potrà, infatti, avere il caso di un accordo aziendale stipulato verbalmente ad inizio anno e cristallizzato solo successivamente alla circolare 19/E al fine di tutelare le parti contraenti. In tal caso dovrà essere specificato il momento di reale stipula dell'accordo, perché da tale data sorgerà il diritto di applicare la detassazione sugli emolumenti erogati ai lavoratori e previsti dallo stesso. Non è da escludersi, sul punto, il rischio di contenzioso collegato al periodo intercorrente tra la stipula verbale e la sua cristallizzazione in forma scritta.

Recupero delle imposte sulle somme agevolate senza contrattazione decentrata

A chiusura della circolare 19/E l'Agenzia delle Entrate, visto il clima di forte incertezza in cui si sono mosse le aziende in questo inizio d'anno, ha previsto la possibilità, per quei casi in cui si sia utilizzato l'istituto della detassazione senza la stipula di contratti di secondo livello per i mesi di gennaio e febbraio, di rideterminare le imposte e versare le differenze entro il termine del 1° di agosto 2011 (prorogato al 22 agosto in virtù del Dpcm 13.05.2011) maggiorate degli interessi, ma senza che siano applicate sanzioni, in ossequio allo Statuto dei contribuenti.

La domanda che sorge spontanea riguarda la possibilità di sistemare la partita col conguaglio di fine anno, come di norma viene fatto per le imposte sui redditi da lavoro dipendente.

Ai sensi del D.P.R. 600 del 29 settembre 1973 comma 3 i sostituti d'imposta "devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate [...] e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi". Sembrerebbe, quindi, esserci uno spiraglio per una lettura più estensiva dei termini entro cui le aziende possano ravvedere l'errore applicativo dei mesi di gennaio e febbraio; con le operazioni di conguaglio si riassoggetteranno ad imposizione ordinaria gli emolumenti detassati. Tale scelta operativa potrebbe rivelarsi preferibile - se avallata dall'amministrazione fiscale - in quanto ad ora non si è ancora in un clima di certezza applicativa e non è da escludere che vengano decisi ulteriori aggiustamenti interpretativi. La fase di conguaglio potrebbe essere utilizzata, inoltre, come unico momento di detassazione, inteso come scelta di applicare in corso d'anno la tassazione ordinaria ed a fine periodo d'imposta, quando le notizie nelle mani degli addetti ai lavori saranno più sicure e precise, applicare questo

istituto sulla scorta di informazioni ed istruzioni che nel frattempo verranno pubblicate dall'Amministrazione Finanziaria.

Tale scelta porterebbe, come per l'anno 2010, per i lavoratori cessati, l'obbligo di certificazione sul modello cud 2012 dell'importo sui cui non è stato possibile applicare l'imposta sostitutiva in luogo di quella ordinaria.

Un'ultima riflessione conclusiva circa il termine del 1° agosto penso valga la pena svilupparla: se l'anno scorso le aziende hanno potuto applicare l'imposta sostitutiva a conguaglio su determinati emolumenti la cui detassabilità è stata riconosciuta in corso d'anno (si veda la Risoluzione 83/E del 17 agosto 2010 Agenzia delle Entrate), tale iter procedurale sembrerebbe avallato anche per l'anno in corso, visto che l'unica differenza ravvisabile consta nell'inversione di segno di tali differenze di imposte nei confronti del soggetto beneficiario.