

## **Il nuovo ambito di operatività della misura di detassazione e il legame con il secondo livello contrattuale**

di Alessandro Corvino e Michele Squeglia

*Detassazione, contratto di produttività ed ambito normativo di dettaglio*

Nell'ambito delle misure che puntano a favorire la produttività del lavoro, la flessibilità organizzativa e, in generale secondo quanto previsto dalla strategia di Lisbona, il rilancio della competitività dell'impresa (Tea, *Misure sperimentali per l'incremento della produttività*, in *Il Fisco*, 2008, 6796.), assume peculiare interesse la misura agevolativa di natura fiscale, di detassazione sulle somme erogate ai lavoratori dipendenti, legate alla preventiva stipulazione di accordi (o contratti) collettivi, territoriali o aziendali.

In specie, l'art. 2, comma 1, d.l. n. 93/2008 aveva stabilito, in via sperimentale, per il periodo luglio-dicembre 2008, un regime fiscale agevolato a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato che nel 2007 avevano realizzato un reddito non superiore a 30.000 euro. Il beneficio consisteva nell'applicazione sulle remunerazioni, oggetto dell'agevolazione, di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali fissata in misura pari al 10% in luogo di quell'ordinaria. La detassazione riguardava i redditi per il lavoro straordinario (comma 1, lett. *a*, per il lavoro supplementare (comma 1, lett. *b* e per gli incrementi di produttività (comma 1, lett. *c*). In ogni caso, l'ammontare della remunerazione non poteva superare l'importo massimo di 3.000 euro lordi. La sperimentazione aveva (ed ha) lo scopo di «valutare oggettivamente, e senza ricadere nelle vecchie polemiche ideologiche che da troppo tempo penalizzano le riforme del lavoro, la bontà o meno della misura prospettata dal Governo» (Tiraboschi, *Le misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro: la detassazione straordinaria e premi*, in Tiraboschi (a cura di), *La riforma del lavoro pubblico e privato e il nuovo welfare*, Milano, 2008).

Il successivo art. 5, comma 1, del d.l. n. 185/2008 ha poi prorogato, per il periodo 2009 al 31 dicembre 2010, le predette misure sperimentali entro limite di 6.000 euro lordi con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2008, all'imposta sostitutiva.

Infine, l'art. 1, comma 47, della l. n. 220/2010, sostituendo, all'art. 5, comma 1, del d.l. n. 185/2008 le parole: «31 dicembre 2010» con «31 dicembre 2011», ha ulteriormente prorogato per tutto l'anno in corso il regime agevolato (per gli opportuni riscontri applicativi si vedano le risoluzioni Agenzia delle entrate n. 287 dell'8 luglio 2008; n. 451/E del 25 novembre 2008; n. 190/E del 22 luglio 2009; n. 83/E del 17 agosto 2010; n. 130/E del 14 dicembre 2010; le circolari Agenzia delle Entrate n. 49/E dell'11 luglio 2008; n. 59/E del 22 ottobre 2008; n. 47/E e n. 48/E del 27 settembre 2010).

Rispetto alle precedenti versioni, vi sono tuttavia sensibili differenze.

La novità più significativa è rappresentata dal richiamo, nell'art. 1, comma 47, l. n. 220/2010, all'art. 53, comma 1, d.l. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 122/2010.

La proroga a tutto il 2011 del regime di detassazione è cioè definito, dal legislatore della finanziaria, una "attuazione" della disposizione di cui all'art. 53 del d.l. n. 78/2010.

Ebbene, quest'ultima norma citata (rubricata "contratto di produttività") stabilisce: «nel periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011, le somme erogate ai lavoratori dipendenti del settore privato, 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 della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale sono soggette a una imposta sostitutiva della imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali. Tale disposizione trova applicazione entro il limite complessivo di 6.000 euro lordi e per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro».

Il rapporto fra le due norme non pare porre significativi problemi con riguardo alle voci di retribuzione soggette a detassazione. L'art. 2, lettera c, del d.l. 93/2008, prorogato dall'art. 5, comma 1, del d.l. 185/2008, ed ora nuovamente prorogato dalla finanziaria per il 2011 fa riferimento alle somme «erogate in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa». L'art. 53 del d.l. n. 78/2010 richiama, invece, le somme erogate correlate a «incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale».

Qualche differenza di termini fra le due formulazioni c'è, ma sostanzialmente esse non paiono così significative.

Se mai, dall'art. 53 del d.l. n. 78/2010 pare potersi a maggior ragione argomentare – nel solco delle interpretazioni date fino ad ora dalla prassi amministrativa – la lettura estensiva delle somme detassabili, essendo richiamati in questa norma anche gli importi comunque correlati ad ogni elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale, formulazione questa obiettivamente abbastanza ampia.

Va ricordato, inoltre, che nel periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011 le somme detassabili beneficeranno altresì dello sgravio dei contributi dovuti dal lavoratore e dal datore di lavoro (art. 53, comma 2, d.l. n. 78/2010) secondo le regole seguenti:

- le retribuzioni oggetto di sgravio sono quelle correlate ad incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale;
- l'ammontare complessivo delle erogazioni ammesse allo sgravio è fissato entro il limite massimo del 5% della retribuzione contrattuale percepita dal lavoratore (per gli emolumenti erogati nel 2009 il limite è stato fissato al 2,25%);
- lo sgravio contributivo per il datore di lavoro (contributi a proprio carico) è fissato in 25 punti percentuali massimi;
- lo sgravio contributivo per il lavoratore è pari all'intero valore della contribuzione a suo carico;
- per la applicazione dello sgravio contributivo occorre ottenere, previa istanza all'Inps, una autorizzazione alla copertura.

Misure che confermano la ricerca di risultati di maggiore produttività ed efficienza nella consapevolezza che nella contrattazione territoriale permangono terreni ancora tutti da esplorare, a partire dall'informazione degli investimenti, dalle previsioni commerciali, dall'occupazione futura, dal posizionamento strategico aziendale (Cugini, *La retribuzione di risultato*, Napoli, 2000, 63).

#### *L'ambito di applicazione della misura agevolativa*

L'art. 53, comma 1, d.l. n. 78/2010 conferma che i soggetti interessati alla disposizione agevolativa sono segnatamente tutti i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, a prescindere dalla tipologia contrattuale, presso i datori di lavoro del settore privato. Ne consegue, per un verso,

l'esclusione dei soggetti titolari di redditi di lavoro assimilato a quello dipendente come, ad esempio, gli amministratori di società o i collaboratori a progetto, a programma (o fase di esso), dei dipendenti della pubblica amministrazione, di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001, dei dipendenti delle Comunità montane, di coloro che prestano servizio sulla base di uno specifico contratto collettivo applicabile al settore privato (cfr. circ. Agenzia delle entrate n. 59/E del 2008), dei lavoratori delle Agenzie di d.lgs. n. 300/1999; e, per un altro verso, il riconoscimento del beneficio a favore dei lavoratori in somministrazione, dei dipendenti da fondazione private, dei lavoratori marittimi (cfr. Corvino, Tiraboschi, *Incremento della produttività del lavoro: tutte le novità per il 2011*, in *Guida al lavoro, Supplementi*, 2011, in corso di pubblicazione.). Stante il tenore letterale della norma, rientrano nel campo di applicazione del provvedimento, anche le società privatizzate a prevalente (o totale) capitale pubblico in quanto conservano una natura giuridica privata.

Ai soggetti beneficiari, titolari di reddito di lavoro dipendente, la disposizione richiede che il reddito conseguito non sia superiore, nell'anno 2010, a 40.000 euro per il periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011, fermo restando il limite di reddito assoggettabile al regime agevolato pari a euro 6.000. L'annualità sulla quale deve essere calcolato il limite di importo complessivo di 6.000 euro lordi è il 2010.

Una seconda considerazione attiene all'ambito oggettivo di applicazione della norma.

Richiamando al riguardo la copiosa prassi amministrativa e i necessari chiarimenti, quanto mai opportuni e tempestivi, già nella prima fase della sperimentazione (Tiraboschi, 2008), il campo di attuazione si presenta esteso a tutte le somme che siano riconducibili ad incrementi di produttività, innovazione, efficienza, organizzativa e agli altri elementi legati all'andamento economico dell'impresa. È il caso, ad esempio, dei premi di rendimento, delle forme di flessibilità oraria, dell'indennità di premi e di somme corrisposte *una tantum*, indennità di reperibilità o di turno, maggiorazioni retributive corrisposte in funzione di orari a ciclo continuo o sistemi di banca delle ore, ecc. ivi compresi i compensi erogati per ROL lavorati, i premi erogati in caso del mancato verificarsi di infortuni in azienda o i premi presenza (Tiraboschi, 2008).

#### *La contrattazione di secondo livello quale condizione di applicabilità dell'agevolazione fiscale*

La novità di maggior pregnanza è invece rappresentata dalla necessità che le somme erogate si riferiscano a contratti collettivi decentrati.

Contrariamente a quanto avvenuto negli anni dal 2008 al 2010 (cfr. da ultimo, la risoluzione Agenzia delle entrate n. 130/E del 14 dicembre 2010) non sarà cioè sufficiente una determinazione unilaterale datoriale, bensì saranno assoggettati al beneficio i soli importi erogati in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali.

Trattandosi di detassazione, la necessità di un previo accordo (o contratto) collettivo decentrato va letta in senso ampio, secondo l'orientamento oramai costante della giurisprudenza nell'accezione cioè del diritto comune ove manca una tipizzazione di legge ed un onere formale (*ex multis* Cass. 15 febbraio 1998, n. 1753; Cass. 13 dicembre 1995, n. 12757; Cass. 22 marzo 1995, n. 3318).

D'altronde, l'accordo o contratto aziendale è tanto diverso rispetto agli altri, in mancanza di legge regolatrice, da costituire nelle sue varie configurazioni una fattispecie separata ed autonoma (Miscione, *Il contratto collettivo dopo l'accordo di Pomigliano D'Arco del giugno 2010*, in *LG*, 2010, 9, 859).

Si deve quindi ritenere che possano concorrere ad incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, 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'art. 39 Cost.

Sotto questo profilo, non saranno estensibili i restrittivi principi che la prassi amministrativa (circolare Inps 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 l. n. 247/2007. L'Inps, in

quella circostanza, si era espressa nel senso che per accedere allo sgravio contributivo, i contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello, dovessero essere sottoscritti dai datori di lavoro e depositati, a cura dei medesimi o dalle associazioni a cui aderiscono, presso le Direzioni provinciali del lavoro entro 30 giorni dalla data della loro stipulazione. Per l'accesso al beneficio era quindi vincolante il deposito, presso la Direzione provinciale del lavoro competente, degli accordi sottoscritti dai datori di lavoro; in assenza, i contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello non potevano essere ammessi allo sgravio contributivo. Per l'applicazione dell'imposta sostitutiva è pertanto necessaria, ed al contempo sufficiente, l'attestazione, da parte datoriale, eventualmente anche nel CUD, che ricorrano i due seguenti presupposti concomitanti:

- 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) siano 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
- che esse siano state erogate in attuazione di quanto previsto da uno specifico accordo o contratto collettivo territoriale o aziendale.

*I caratteri della contrattazione decentrata ai fini dell'applicazione dell'articolo 53, comma 1, del decreto legge n. 78 del 2010*

L'intento di rilanciare la contrattazione decentrata attraverso la proroga della misura di detassazione evidenzia come il legislatore attenda da quel livello, nel mantenimento di una struttura contrattuale articolata, apporti innovativi alla dinamica della produttività con le connesse ricadute positive sul piano retributivo (Cella, Treu, *Relazioni industriali e contrattazione collettiva*, Bologna, 2009, 10). Dunque, il richiamo agli accordi (o contratti) che prevedono il decentramento territoriale, come è stato di recente precisato in dottrina (Bellardi, *Dal protocollo del 1993 al libro bianco: nodi critici e ipotesi di riforme della struttura contrattuale* in *EL*, 36, 2003), si riferisce a quelli che, imposti dalle peculiarità strutturali della produzione, concidono con la provincia, i distretti, e, in alcuni casi, con le regioni, a seconda delle caratteristiche locali degli assetti produttivi e delle richieste delle organizzazioni di rappresentanza delle parti sociali. Essa rappresenta un modo per rilanciare la produttività e accrescere i salari, partendo da specifici comparti economici costituiti da una moltitudine di piccole imprese (Fazio, Stoccoro, *Contrattazione decentrata e produttività*, in *Boll. speciale Adapt*, 16 febbraio 2011, n. 6).

Per converso, quelli che prevedono il solo livello aziendale di decentramento sono, in teoria, quelli più estesi in quanto riferibili alla quasi totalità del settore industriale e a rilevanti servizi dei servizi. Per tali accordi (o contratti), si presenta il rischio di una mancata estensione della contrattazione alle piccole e piccolissime unità produttive, specie se si tiene conto, da un lato, dell'assenza di strutture effettive di rappresentanza sindacale (Bellardi, *op. cit.*), e, dall'altro, dell'assenza di strumenti intesi alla misurazione degli indici di produttività, qualità, redditività, efficienza organizzativa.

Non sono enumerati dal legislatore i contratti di categoria che consentono la presenza contemporanea (più o meno specializzata) dei livelli aziendale e territoriale con la conseguenza di ridurre la portata del contratto collettivo nazionale a quella quadro di riferimento per le attività decentrate.

Peraltro, gli accordi o contratti collettivi territoriali (anche riferiti ad una pluralità di settori) o aziendali (anche di rilevanza nazionale come in caso di imprese con pluralità di impianti e siti produttivi) devono prevedere 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.

Ad ogni modo, specie quelli aziendali sono “accordi” molto diversi rispetto ai contratti collettivi nazionali, anche quando - si pensi al caso dei dipendenti di Poste italiane o della Fiat - il contratto è al contempo aziendale e nazionale, perché comunque nell’aziendale/nazionale firma direttamente l’impresa (Miscione, *op. cit.*).

### *Gli orientamenti della giurisprudenza in ordine al requisito soggettivo per la stipulazione del contratto aziendale*

Stando alla giurisprudenza prevalente dovrebbe riconoscersi la natura collettiva all’accordo aziendale stipulato dal datore di lavoro direttamente con i propri dipendenti (qualora ne risultino, anche senza necessità di alcuna prova scritta, le modalità di formazione e le parti stipulanti) in conformità alla volontà emersa da una loro precedente assemblea e per la disciplina di interessi generali.

Ciò conferma la sua formale contraddizione, dell’essere collettivo nonostante che sia firmato dal singolo imprenditore, che porta alla soluzione semplice e certa dell’efficacia diretta proprio per l’imprenditore (anche se l’obbligo è verso i sindacati e non direttamente dei lavoratori) (Miscione, 2010).

In giurisprudenza, possono citarsi, a tale riguardo, i seguenti arresti.

Sull’efficacia degli usi, alla stregua del contratto collettivo aziendale si è pronunciata la Cassazione secondo cui «La reiterazione costante e generalizzata di un comportamento favorevole del datore di lavoro nei confronti dei propri dipendenti che si traduca in trattamento economico o normativo di maggior favore rispetto a quello previsto dai contratti (individuali e collettivi) integra, di per sé, gli estremi dell’uso aziendale, il quale, in ragione della sua appartenenza al novero delle cosiddette fonti sociali – tra le quali vanno considerati sia i contratti collettivi, sia il regolamento d’azienda e che sono definite tali perché, pur non costituendo espressione di funzione pubblica, neppure realizzano meri interessi individuali, in quanto dirette a conseguire un’uniforme disciplina dei rapporti con riferimento alla collettività impersonale dei lavoratori di un’azienda – agisce sul piano dei singoli rapporti individuali allo stesso modo e con la stessa efficacia di un contratto collettivo aziendale» (Cass. 8 aprile 2010, n. 8342).

Sull’impegno del datore di lavoro a dare esecuzione a quanto pattuito in sede di contrattazione collettiva aziendale anche attraverso comportamenti concludenti si veda Cass. 28 ottobre 2008, n. 25888 in *Argomenti*, 2009, 3, 2, 849 con nota di Ferruggia, secondo cui «L’avvenuta compilazione mensile da parte del datore di lavoro delle denunce dei lavoratori occupati mediante moduli con il quale veniva assunto l’impegno a dare esecuzione a quanto stabilito, fra l’altro, dagli accordi integrativi locali, costituisce comportamento concludente ai fini di ritenere l’adesione ai contratti medesimi; ed invero, tenuto conto che l’adesione alla contrattazione collettiva, in ossequio al principio della libertà delle forme negoziali, può essere desunta anche per *facta concludentia*, non può ravvisarsi violazione delle norme di ermeneutica contrattuale nella rilevata concludenza di un comportamento che, sistematicamente, attraverso l’utilizzo delle ricordate denunce, ribadiva l’accettazione delle previsioni contrattuali pattizie» (cfr. anche Cass., n. 13300/2005, nonché, in motivazione, Cass., n. 1502/1986).

Sulla relazione tra accordo aziendale e contratto collettivo si veda Trib. Torino, 17 giugno 2003 in *Giur. piemontese*, 2004, 293, secondo cui «L’accordo aziendale vincola tutti i lavoratori dell’azienda indipendentemente dalla loro adesione ai sindacati stipulanti, ad eccezione del caso in cui esso contenga solo disposizioni peggiorative rispetto a quelle contenute nel precedente contratto collettivo, ossia disposizioni peggiorative che non trovino compensazione, anche parziale, in altri vantaggi attribuiti dall’accordo secondo una considerazione complessiva delle diverse clausole».

Sulla possibilità di stipulare il contratto collettivo aziendale direttamente con i lavoratori senza l’intervento della rappresentanza sindacale aziendale si veda Cass. 3 marzo 2005, n. 4563 secondo cui «Posto che non può essere negata la natura collettiva all’accordo aziendale che il datore di lavoro stipuli direttamente con i propri dipendenti, anziché con la r.s.a., non possono tuttavia essere

considerati contratti collettivi aziendali quegli accordi di cui risultino certe solo le modalità di formazione, ma non le parti stipulanti (nella fattispecie risultava solamente che, per prassi aziendale, gli accordi venivano adottati sulla base di richieste dei lavoratori, effettuate tramite il capireparto più anziani, i quali agivano come loro portavoce)» e Cass. 5 maggio 2004, n. 8565 in *Arch. Civ.*, 2004, 1157: «L'accordo concluso tra il datore di lavoro e l'assemblea dei lavoratori, diretto a stabilire il contratto collettivo di categoria da applicare in azienda, ha natura collettiva in considerazione degli interessi generali coinvolti»;

In ordine all'assenza di oneri formali per la stipulazione si veda Cass. 9 novembre 1995, n. 11677 in *MGL*, 1995, secondo cui: «Un contratto collettivo anche aziendale sebbene non sia soggetto ad oneri di forma, può giuridicamente configurarsi soltanto se alla sua stipulazione proceda un agente contrattuale collettivo ossia un'organizzazione che rappresenti gli interessi della collettività dei lavoratori, potendo aversi altrimenti, pur in presenza di una regolamentazione uniforme, solo contratti individuali di lavoro».

Sulla natura di contratto collettivo aziendale, coerentemente a quanto argomentato dalla dottrina prevalente, si veda Cass. 6 luglio 1988, n. 4458 in *OGL* 1988, 925 secondo cui «Il contratto collettivo aziendale non consiste nella somma di più contratti individuali, ma in un atto generalizzato di autonomia negoziale concernente una pluralità di lavoratori, collettivamente e non singolarmente considerati, ai fini della uniforme disciplina dei rapporti di lavoro di costoro, pattuita con tutte le garanzie proprie dell'esercizio della funzione di autotutela sindacale, dai rappresentanti delle associazioni dei lavoratori stessi. Pertanto, ha natura non di contratto collettivo aziendale ma di contratto individuale di lavoro, ancorché plurisoggettivo o plurilaterale, l'accordo stipulato dal datore di lavoro con la pluralità dei propri dipendenti, impegnatisi singolarmente – e senza la partecipazione di alcun rappresentante sindacale - in conformità alla volontà emersa da una loro precedente assemblea. L'accordo stipulato dal datore di lavoro con la pluralità dei dipendenti impegnatisi singolarmente – e senza partecipazione di alcun rappresentante sindacale – in conformità alla volontà espressa in una precedente assemblea, ha natura di contratto individuale di lavoro e non di contratto collettivo aziendale».

Con riguardo al lavoro in cooperativa paiono riconducibili alla nozione di accordo collettivo, ai fini della normativa in esame, anche i ristorni, da intendersi quale vantaggio mutualistico (risparmio di spesa o maggiore retribuzione) derivante dai rapporti di scambio intrattenuti con la cooperativa. In specie, essi, pur differenziandosi dagli utili, costituiscono un'integrazione della retribuzione (*ex multis* Cass. 8 settembre 1999, n. 9513 in *Società*, 2000, 1, 43 con nota di Paolucci) 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).

**Alessandro Corvino**

Avvocato del foro di Bergamo  
Collaboratore Adapt-Centro Studi Marco Biagi

**Michele Squeglia**

Scuola internazionale di Dottorato  
in Formazione della persona e mercato del lavoro  
Adapt – CQIA  
Università degli Studi di Bergamo