

Il commercialista telematico

MANOVRA D'ESTATE 2008: DATORI DI LAVORO - ADEMPIMENTI IN UN "LIBRO UNICO"

a cura di *Vincenzo De Michele - Gianluca Natalucci - Claudio Sabbatini*

QUADRO NORMATIVO

L'art. 39, co. da 1 a 7, D.L. 25.6.2008, n. 112 (S.O. della G.U. n. 147 del 25.6.2008) contiene molte novità in ambito di adempimenti di natura formale nella gestione dei rapporti di lavoro. In particolare, viene introdotto il "libro unico del lavoro" che va a sostituire, tra gli altri, il libro paga e il libro matricola.

Il **Decreto del Ministro del lavoro** firmato il **9.7.2008**, trasmesso alla Corte dei conti per la registrazione e pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, ha stabilito le regole di tenuta e, nel contempo, disciplinato il periodo transitorio.

L'art. 40, co. 1, D.L. 112/2008 riscrive le regole per la tenuta dei libri del lavoro (ora il riferimento è al libro unico del lavoro) presso il professionista di fiducia (consulente del lavoro o altro soggetto abilitato).

Il Ministero del Lavoro, con la **circ. 2.7.2008, n. 25/I/0009009** ha segnalato al personale ispettivo le novità rilevanti ai fini dello svolgimento dell'attività di vigilanza.

MANOVRA D'ESTATE - Al **D.L. 25.6.2008, n. 112**, entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (avvenuta il medesimo giorno dell'emanazione del decreto, che, peraltro, era circolato in bozza già da una decina di giorni tra gli "addetti ai lavori"), è stato da subito attribuito l'appellativo di "Manovra d'estate". E questo rievoca le preoccupazioni dei contribuenti e dei consulenti in occasione della precedente manovra estiva, quella introdotta dal precedente governo con il **D.L. 223/2006**.

Le apprensioni nascono dai drastici cambiamenti introdotti in quella circostanza e dalla relativa conversione in legge, con un iter travagliato. Basti ricordare le difficoltà interpretative che sono nate dalle modifiche inserite nella legge Iva con riferimento al regime fiscale delle locazioni e delle cessioni di immobili; oppure si ricordi che fu proprio quel decreto che introdusse quel tormentone del *reverse charge* nelle operazioni rese da subappaltatori in edilizia; o, ancora, che ha introdotto la limitazione alla deducibilità degli ammortamenti riferiti ai terreni su cui insorge un fabbricato (cd. scorporo dei terreni dai fabbricati); infine, fu proprio il D.L. 223 a reintrodurre gli elenchi clienti e fornitori, che i professionisti più giovani non ricordano e che non avevano mai visto, dato che l'art. 6 (rubricato "Suppressione di adempimenti superflui") del D.L. 357/94 li aveva soppressi.

Ora riecheggia di nuovo quell'espressione, "Manovra d'estate", con un'importante novità rispetto a quella precedente: il D.L. 112/2008 interviene con molte **novità** anche in tema **di lavoro**.

Il commercialista telematico

LIBRO UNICO DEL LAVORO - L'articolo 39 del D.L. 112/2008 (cd. Manovra d'estate), tra le altre cose, apporta un notevole cambiamento in ambito di **adempimenti di natura formale** nella gestione dei rapporti di lavoro. In particolare, viene introdotto il "libro unico del lavoro", che ha sostituito con effetto immediato altri libri quali, ad esempio il libro paga e il libro matricola.

Per istituire il libro unico del lavoro ci sarà tempo **fino al periodo di paga relativo a dicembre 2008**: frattanto, data l'immediata abrogazione dei precedenti libri, i datori di lavoro, in via transitoria, possono adempiere agli obblighi di istituzione e tenuta del libro unico del lavoro mediante la corretta e regolare tenuta del libro paga, nelle sue sezioni paga e presenze (o del registro dei lavoratori per i datori di lavoro agricoli e del libretto personale di controllo per i lavoratori a domicilio).

Tutti i **datori di lavoro privati**, con l'eccezione di quelli domestici, debbono istituire il cd. "libro unico del lavoro" nel quale vanno riportati tutti:

- i lavoratori subordinati;
- i collaboratori coordinati e continuativi;
- gli associati in partecipazione con apporto lavorativo.

I SOGGETTI ISCRITTI - L'elencazione appena fatta merita qualche nota di commento.

Innanzitutto pare chiaro che, stante la dizione esplicita contenuta nel comma 1 della norma in commento, non vanno iscritti nel libro unico né i soci lavoratori (senza vincolo di subordinazione) di società né i familiari del titolare di un'impresa coniugale o familiare.

Inoltre, si evidenzia che il legislatore ha utilizzato l'espressione "**collaboratori coordinati e continuativi**" in luogo di quella di "**lavoratori a progetto**". La tipologia contrattuale del contratto a progetto è stata introdotta nella recente riforma del mercato del lavoro, attuata dalla legge delega 14.2.2003, n. 30 e dal D.Lgs. 10.9.2003, n. 276, con la finalità di arginare, nel settore privato, la consuetudine diffusa di utilizzare contratti di collaborazione coordinata e continuativa per mascherare rapporti di lavoro subordinato. La norma aveva disposto che le collaborazioni coordinate e continuative fossero ricondotte alla modalità "a progetto" in ragione dell'autonomia del collaboratore.

Come è noto, il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa non trova una definizione specifica nel codice civile. La principale fonte normativa che soccorre in materia di collaborazioni coordinate e continuative è l'art. 409, co. 3, c.p.c., il quale estende la disciplina delle controversie individuali di lavoro ai rapporti di agenzia, di rappresentanza commerciale, nonché ad altri rapporti di collaborazione "*che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata e prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato*".

In altre parole, il rapporto di collaborazione va ricondotto al campo del **lavoro autonomo**¹, tanto è vero che la norma di legge (il citato 409 c.p.c.) è

¹ La collocazione nel campo del lavoro autonomo non viene meno neppure se il legislatore, nel corso del tempo, ha introdotto per il rapporto di collaborazione regole che pare avvicino tale figura a quella del lavoratore subordinato. Ad esempio, la L. 335/1995 ha incluso tale categoria di lavoratori tra quelli tenuti ad iscriversi ad una gestione separata dell'INPS, la legge n. 449/1997 (art. 59, co. 16) ha esteso ad essi le prestazioni dell'assegno per maternità e dell'assegno

Il commercialista telematico

intervenuta esplicitamente per attribuire alle controversie riguardanti i rapporti di parasubordinazione esclusiva automatica applicazione delle regole dettate per il lavoro subordinato in materia di competenza e di rito (ma non anche le norme sostanziali che disciplinano il rapporto di lavoro subordinato: cfr. le sentenze della Suprema Corte di Cassazione nn. 5941/2004, 1459/97 e 2426/95).

Dunque, possiamo affermare che nel novero dei collaboratori coordinati e continuativi sono inclusi i lavoratori a progetto; e l'obbligo, introdotto dal D.Lgs. 276/2003, di ricondurre tale rapporto ad un progetto definito, non ne ha mutato la natura, ma ha introdotto dei limiti per disincentivarne l'abuso (v. Circ. Consiglio dei Ministri 15.07.2004, n. 4).

Quanto invece agli **associati in partecipazione**, si fa rilevare che il legislatore non ha limitato l'iscrizione nel libro unico del lavoro a coloro che apportano **solo lavoro** (i quali conseguono, a norma dell'art. 53, co. 2, lett. c) del DPR 917/1986, un reddito di lavoro autonomo), ma ha richiamato tutti i rapporti di associazione in partecipazione con apporto lavorativo, anche quelli di tipo "misto", cioè quelli in cui l'apporto è costituito da **capitale e lavoro** (i cui utili sono classificati tra i redditi di capitale ai sensi dell'art. 44, co. 1, lett. f) del DPR 917/1986).

I DATI RETRIBUTIVI – Oltre ai dati anagrafici ed al codice fiscale, nel libro unico del lavoro andranno inseriti, ove siano previsti dalla tipologia del rapporto di lavoro:

- qualifica;
- livello;
- retribuzione base;
- anzianità di servizio;
- posizioni assicurative.

Su questo libro vanno annotate tutte le corrisposizioni in denaro o in natura, i rimborsi spese, le trattenute a qualsiasi titolo effettuate (es. contributive, fiscali, sindacali), le detrazioni fiscali, i dati relativi agli assegni per il nucleo familiare e le prestazioni previdenziali ricevute.

Le somme corrisposte a titolo di **premio** o di **lavoro straordinario** vanno indicate in maniera specifica.

Qualche dubbio interpretativo nasce dall'inclusione, tra gli elementi citati, dei **rimborsi spese**. L'art. 51 del TUIR (DPR 917/86) prevede che *"il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"*. L'espressione *"tutte le somme...a qualunque titolo"* percepite ha indotto alcuni ad includere nel cedolino paga anche i rimborsi spese derivanti da viaggi e altre missioni eseguite dai dipendenti.

per il nucleo familiare, la L. n. 448/1999 ha concesso le prestazioni assistenziali anche in caso di malattia con degenza ospedaliera, il D.Lgs. n. 38/2000 (art. 5), attraverso l'obbligo per i datori di lavoro di denunciare i lavoratori parasubordinati all'INAIL, ha esteso anche a loro la tutela dell'assicurazione obbligatoria degli infortuni sul lavoro, dal 1° gennaio 2001 la legge n. 342/2000 ha previsto l'assimilazione dal punto di vista fiscale dei redditi parasubordinati a quelli da lavoro dipendente, con la possibilità di beneficiare delle detrazioni d'imposta previste per i dipendenti nonché molte valutazioni omogenee dei compensi in natura.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il commercialista telematico

Ciò spiega il motivo per cui alcuni interpreti ed operatori sono soliti far transitare nel cedolino paga anche la restituzione delle somme anticipate dal dipendente durante le trasferte e documentate dalle note spese. Altri, invece, ragionando sul fatto che tali somme non sono erogate *“in relazione al rapporto di lavoro”*, come richiesto dal citato art. 51 del Testo unico ai fini dell'imposizione, ritengono che nulla vada indicato nel cedolino paga, in considerazione del fatto che il dipendente viene rimborsato in forza di un obbligo civile (restituzione di somme indebitamente detenute dal datore di lavoro) diverso da quello derivante dal rapporto di lavoro.

Un prossimo atteso intervento interpretativo da parte delle amministrazioni fiscali e previdenziali potrà essere l'occasione per sgombrare il campo, una volta per tutte, dai dubbi circa il comportamento che il datore di lavoro deve adottare a fronte della corresponsione di tali somme avente una chiara natura risarcitoria.

L'orientamento di chi scrive è nel senso che non debba essere indicato nulla nel cedolino paga, in quanto, come affermato recentemente dall'Agenzia delle entrate nella ris. 7.12.2007, n. 357/E, i rimborsi spese non concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente quando sono riferiti a *“spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro, anticipate dal dipendente per snellezza operativa”*. In tal senso si veda anche la circ. n. 326/E/97 che citava, a titolo esemplificativo, i rimborsi erogati al dipendente *“per l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopia o della stampante, le pile della calcolatrice, ecc.”*.

LA COMPILAZIONE – Nel libro unico ci sarà anche un **calendario** delle presenze, con le ore giornaliere effettuate, le assenze (anche non retribuite), le ferie ed i riposi (le annotazioni relative allo stato di presenza o assenza viene effettuata mediante l'utilizzo di **causali** inequivocabili oppure mediante **codici o sigle** che siano decodificate immediatamente al momento dell'esibizione del libro unico).

Nell'ipotesi in cui al lavoratore venga corrisposta una retribuzione fissa o a giornata intera o a periodi superiori è annotata solo la giornata di presenza al lavoro.

Il libro va compilato per il mese di riferimento entro il giorno 16 del mese successivo. La registrazione dei **dati variabili** delle retribuzioni (es. straordinari) può avvenire con un differimento non superiore a un mese, a condizione che di ciò sia data precisa annotazione sul libro unico del lavoro.

Le **modalità di tenuta** del libro unico sono state stabilite con decreto del Ministro del lavoro firmato il 9 luglio, il quale ha confermato l'obbligo di **vidimazione** che potrà essere eseguito adottando uno dei sistemi in vigore: **1) stampa meccanicizzata** e numerazione e vidimazione da parte dell'INAIL o di un soggetto autorizzato; **2) stampa laser** con autorizzazione preventiva dell'INAIL; **3) conservazione su supporti magnetici** che garantisca in ogni momento la consultabilità, inalterabilità ed integrità dei dati.

ALTERNATIVA AL CEDOLINO – L'obbligo della **consegna del prospetto paga** (L. 5.1.1953, n. 4) è assolto dal datore di lavoro con la consegna di copie delle scritturazioni effettuate sul libro unico del lavoro. Ciò appare comprensibile, poiché il libro unico ha tutte le informazioni che devono comparire nel cedolino, con l'aggiunta del dettaglio delle presenze.

Il commercialista telematico

Ci si chiede, però, come si possa conciliare a livello temporale (si pensi ai lavoratori che vengono pagati il 27 di ogni mese) l'obbligo di consegnare, al momento della corresponsione della retribuzione, il prospetto paga (o copia del libro unico) con il fatto che il libro unico, data la presenza delle ore giornalmente lavorate, deve essere necessariamente compilato al termine di ciascun periodo di paga. Pare che la strada più semplice da percorrere sia quella di stabilire, almeno sul piano interpretativo (ma non guasterebbe un intervento legislativo, dato che al momento il decreto sta seguendo l'iter della conversione in legge), che l'obbligo di consegna del prospetto paga sia assolto mediante la consegna di copie delle scritturazioni effettuate sul libro unico del lavoro, intendendo per scritturazioni solo gli elementi retributivi, e non quelli necessari a compilare il calendario.

LA CONSERVAZIONE – Il libro, come altri documenti relativi al rapporto di lavoro, va conservato presso la **sede legale** del datore di lavoro **o presso i professionisti** individuati dalla legge n. 12/1979: il datore di lavoro ne deve dare comunicazione preventiva alla DPL competente per territorio, fornendo tutti gli elementi identificativi necessari. In precedenza, la conservazione dei libri paga e matricola doveva essere eseguita nel luogo dove era svolta l'attività lavorativa.

Il libro può essere esibito agli organi ispettivi, intervenuti sul posto di lavoro, anche via fax o per e-mail. Il libro unico, come anche gli altri libri obbligatori in materia di lavoro dismessi in seguito all'entrata in vigore della semplificazione in commento, va **conservato per cinque anni** dalla data dell'ultima registrazione.

SANZIONI – La mancata istituzione e/o la non corretta tenuta del libro unico comportano l'applicazione di sanzioni pecuniarie, evidenziate nel prospetto che segue.

Comportamento	Sanzione amministrativa (in euro)		
	minimo	massimo	
Mancata istituzione e tenuta	500	2.500	
Omessa esibizione agli organi di vigilanza	200	2.000	
Mancata ottemperanza entro 15 giorni e senza giustificato motivo, alla richiesta da parte del personale addetto alla vigilanza di esibire la documentazione in loro possesso	Omissione commessa da servizi o centri di assistenza fiscale istituiti da associazioni di categoria delle imprese artigiane e delle piccole imprese	250 500 (*)	2.000 3.000 (*)
	Omissione da parte dei consulenti abilitati	100	1.000
	comunicazione all'ordine professionale di appartenenza (*)		
Omessa o infedele registrazione dei dati nell'ipotesi in cui dalla stessa discendano differenti trattamenti retributivi, previdenziali o fiscali ²	150 500 (**)	1.500 3.000 (**)	
Mancata compilazione entro il 16 del mese successivo	100 150 (**)	600 1.500 (**)	
Mancata conservazione per il termine previsto dall'emanando decreto del Ministro del Lavoro	100	600	

² Si deve accogliere con favore la previsione sanzionatoria che punisce l'omessa o infedele registrazione solo se da ciò derivano danni e non per il solo fatto di non aver ottemperato ad adempimenti formali che non hanno determinato effetti negativi in termini di gettito. A ben vedere si tratta di una delle poche applicazioni dell'art. 10, co. 3, L. 212/2000 (Statuto dei diritti dei contribuenti) che recita: "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta".

Il commercialista telematico

(*) In caso di recidiva.

(**) Se i lavoratori sono più di 10. Ai fini del **calcolo dei lavoratori**, ai sensi dell'art. 5 del Decreto del Ministero del Lavoro, si computano i lavoratori subordinati, a prescindere dall'effettivo orario di lavoro svolto, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione con apporto lavorativo: in pratica tutti coloro che, iscritti nel libro unico del lavoro, siano ancora in forza.

Vincenzo De Michele - Gianluca Natalucci - Claudio Sabbatini
5 Agosto 2008