

# STUDIO ROVIDA

DOTTORI COMMERCIALISTI - REVISORI CONTABILI



Dott. MAURO ROVIDA  
Dott. FRANCESCA RAPETTI  
Dott. LUCA GIACOMETTI  
Dott. BARBARA MARINI  
Dott. MICAELA MARINI  
Dott. PAOLO PICCARDO

16128 GENOVA - Via Corsica 2/18  
Telef.: +39 010 876.641 – Fax: +39 010 874.399  
e mail: segreteria@studiorovida.it

Genova, 31 gennaio 2013

Ai Signori Clienti

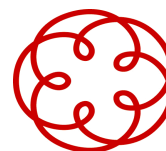
Loro Sedi

**Circolare n. 8/2013**

**OGGETTO: Agevolazioni fiscali per la “retribuzione di produttività” - Disciplina applicabile nel 2013 - Approvazione del DPCM attuativo**

## INDICE

1	<b>Premessa</b> .....	2
2	<b>Quadro normativo</b> .....	2
3	<b>Regime fiscale agevolato per l'anno 2013</b> .....	2
3.1	<i>Agevolazione riconosciuta</i> .....	2
3.2	<i>Ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione</i> .....	2
3.2.1	Soggetti ammessi all'agevolazione .....	3
3.2.2	Requisito reddituale per l'accesso all'agevolazione - Incremento del numero dei lavoratori interessati .....	3
3.3	<i>Importo massimo assoggettabile ad imposta sostitutiva</i> .....	3
3.4	<i>Ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione</i> .....	3
3.4.1	Ridimensionamento dell'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione .....	4
3.4.2	Deposito dei contratti collettivi di secondo livello presso la DTL .....	5
3.5	<i>Modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva</i> .....	5
3.6	<i>Effetti dell'applicazione dell'imposta sostitutiva</i> .....	6
3.7	<i>Considerazioni sull'applicabilità dell'agevolazione nell'attesa dell'adeguamento dei contratti collettivi di secondo livello</i> .....	6



## 1 PREMESSA

In data 22.1.2013 è stato approvato il DPCM che, in attuazione della L. 24.12.2012 n. 228 (legge di stabilità 2013), regola la detassazione delle somme erogate, nell'anno 2013, ai lavoratori dipendenti privati in relazione ad incrementi della produttività, sulla base della contrattazione collettiva di secondo livello (si parla di "retribuzione di produttività").

Rispetto al regime vigente nel 2012, il nuovo provvedimento introduce alcune innovazioni, riguardanti, in particolare, l'ambito di applicazione del beneficio fiscale, sia sotto il profilo dei lavoratori interessati, che sotto il profilo delle componenti retributive agevolabili, individuate secondo criteri più restrittivi.

## 2 QUADRO NORMATIVO

La citata L. 228/2012, all'art. 1 co. 481, nel disporre la proroga, per il periodo dall'1.1.2013 al 31.12.2013, di "*misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro*":

si è limitata a prevedere l'introduzione di una "speciale agevolazione" e a fissare un limite massimo di spesa di 950 milioni di euro nel 2013 e di 400 milioni di euro nel 2014;

ha demandato la definizione delle modalità di attuazione della disciplina incentivante, nel rispetto di tale limite, ad un successivo provvedimento, cui sono state, quindi, integralmente rimesse le scelte relative:

alla tipologia e all'entità dell'agevolazione (con possibilità di riproporre la "consueta" misura della detassazione dei premi di produttività con imposta sostitutiva del 10%, introdotta nel 2008 e prorogata, pur con alcune modifiche, per i periodi d'imposta successivi, ovvero introdurre una nuova misura);

all'ambito applicativo (soggettivo e oggettivo) della stessa;

ai limiti e ai requisiti reddituali da rispettare per accedervi.

Il provvedimento attuativo in questione è stato adottato, appunto, con il DPCM 22.1.2013.

## 3 REGIME FISCALE AGEVOLATO PER L'ANNO 2013

Sulla base delle norme sopra richiamate, il regime fiscale agevolato delle somme correlate ad incrementi della produttività per l'anno 2013 presenta le seguenti principali caratteristiche.

### 3.1 AGEVOLAZIONE RICONOSCIUTA

È confermato, innanzitutto, che, anche nel 2013, l'agevolazione consiste nell'applicazione di un'**imposta sostitutiva pari al 10%**, in luogo dell'IRPEF e delle relative addizionali regionali e comunali.

### 3.2 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Nell'anno 2013, il regime fiscale agevolato trova applicazione con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di **reddito di lavoro dipendente** non superiore, nel 2012, a **40.000,00 euro**, al lordo delle somme assoggettate, in tale anno, all'imposta sostitutiva.



### 3.2.1 Soggetti ammessi all'agevolazione

Risulta, dunque, confermata:

da un lato, l'applicabilità del beneficio fiscale in esame ai soli **lavoratori dipendenti del settore privato**, impiegati, al momento dell'erogazione delle somme agevolate, con un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato o determinato;

dall'altro, l'esclusione dall'ambito di operatività dello stesso:

dei dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni;

dei titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del TUIR (es. collaboratori coordinati e continuativi, con o senza progetto).

### 3.2.2 Requisito reddituale per l'accesso all'agevolazione - Incremento del numero dei lavoratori interessati

Il limite soggettivo di reddito di lavoro dipendente, riferito all'anno precedente (2012), da non oltrepassare per fruire del regime fiscale sostitutivo nel 2013, è stato, invece, **innalzato**, rispetto allo scorso periodo d'imposta, **da 30.000,00 a 40.000,00 euro**, con conseguente incremento del numero dei lavoratori potenzialmente interessati.

Sulla base del disposto normativo e dei chiarimenti in precedenza forniti dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero del Lavoro – da considerarsi, sul punto, ancora validi ed operanti, previo opportuno adeguamento – va ricordato che, ai fini della verifica del rispetto della suddetta soglia reddituale, occorre considerare:

tutti i redditi da lavoro dipendente di cui all'art. 49 del TUIR percepiti nel 2012, anche in relazione a più rapporti lavorativi, soggetti a tassazione ordinaria (con esclusione, quindi, dei redditi da lavoro dipendente assoggettati a tassazione separata e delle altre categorie reddituali);

nonché i redditi di lavoro dipendente assoggettati, nel medesimo anno 2012, all'imposta sostitutiva del 10%.

Devono comunque ritenersi ammessi al regime fiscale agevolato sia i lavoratori che, nel 2012, non abbiano percepito redditi di lavoro dipendente, sia i soggetti che, in tale anno, non abbiano conseguito alcun reddito.

### 3.3 IMPORTO MASSIMO ASSOGGETTABILE AD IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'importo massimo delle somme detassabili – da considerare al lordo dell'imposta sostitutiva del 10%, ma al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie – **resta** fissato nella misura di **2.500,00 euro**.

Dal disposto normativo si ricava, altresì, la conferma che tale limite – essendo un limite "*complessivamente*" riferito a ciascun lavoratore dipendente per l'intero periodo agevolato – non può essere superato neanche in presenza di più rapporti lavorativi nel corso del 2013.

### 3.4 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Sotto il profilo oggettivo, il DPCM 22.1.2013:

da un lato, conferma la necessità che gli emolumenti di cui si tratta siano erogati "*in esecuzione*" – e, quindi, successivamente alla sottoscrizione o al recepimento – di contratti collettivi di lavoro "*sottoscritti*", a livello aziendale o territoriale, non da una qualsiasi organizzazione sindacale, ma da associazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ovvero dalle loro rappresentanze sindacali operanti in azienda (RSA o RSU). Il primo presupposto per l'applicazione della detassazione è, dunque, la sottoscrizione (con l'utilizzo, quindi, della forma scritta) o il recepimento (anch'esso in forma scritta) di un **con-**



**tratto collettivo di secondo livello**, valido per l'anno 2013 in quanto conforme ai parametri individuati dal DPCM in esame. Resta ferma l'esclusione della possibilità di fruire dell'agevolazione con riguardo agli emolumenti, ancorché correlati ad incrementi della produttività:

introdotti dal datore di lavoro in modo unilaterale o a seguito di una pattuizione individuale con il lavoratore;

riconosciuti sulla base delle previsioni del solo contratto collettivo nazionale di lavoro;

dall'altro, non ripropone più la nozione "ampia" di premio di produttività caratteristica delle precedenti "edizioni" dell'agevolazione – la quale, interpretata "estensivamente" anche dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero del Lavoro, faceva genericamente riferimento a tutte le somme "correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione ed efficienza organizzativa, nonché all'andamento economico o agli utili d'impresa", giungendo a ricondurre nell'ambito applicativo dell'agevolazione stessa, con una formula di chiusura, qualsiasi elemento "rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale" – ma definisce, con maggior dettaglio, la "retribuzione di produttività" assoggettabile al prelievo fiscale sostitutivo.

Quest'ultima, infatti, viene individuata nelle voci retributive:

erogate, in esecuzione dei predetti contratti collettivi di lavoro sottoscritti a livello aziendale o territoriale, con "espresso riferimento" ad "**indicatori quantitativi**" di **produttività, redditività, qualità, efficienza, innovazione**;

ovvero, **in alternativa**, erogate in esecuzione di contratti collettivi di secondo livello (come sopra definiti) che prevedano l'attivazione di **almeno una misura in almeno 3 delle seguenti 4 aree d'intervento**:

ridefinizione dei sistemi di orari e della loro distribuzione con modelli flessibili, anche in rapporto agli investimenti, all'innovazione tecnologica e alla fluttuazione dei mercati finalizzati ad un più efficiente utilizzo delle strutture produttive idoneo a raggiungere gli obiettivi di produttività convenuti mediante una programmazione mensile della quantità e della collocazione oraria della prestazione;

introduzione di una distribuzione flessibile delle ferie mediante una programmazione aziendale anche non continuativa delle giornate di ferie eccedenti le due settimane;

adozione di misure per rendere compatibile l'impiego di nuove tecnologie con la tutela dei diritti fondamentali dei lavoratori, per facilitare l'attivazione di strumenti informatici, indispensabili per lo svolgimento delle attività lavorative;

attivazione di interventi in materia di fungibilità delle mansioni e di integrazione delle competenze, anche funzionali a processi di innovazione tecnologica.

#### **3.4.1 Ridimensionamento dell'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione**

Il nuovo provvedimento risulta determinare un ridimensionamento dell'ambito di applicazione oggettivo del regime fiscale agevolato, definito secondo criteri più selettivi, con conseguente superamento delle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero del Lavoro, che, nei precedenti periodi d'imposta, hanno consentito il ricorso alla detassazione:

a prescindere dal fatto che gli incrementi di produttività, redditività, efficienza, innovazione, posti alla base dell'applicazione di tale misura, consistessero in risultati superiori, dal punto di vista quantitativo, a quelli ottenuti in precedenti gestioni, essendo sufficiente, ai fini in esame, che si trattasse di un "*risultato ritenuto positivo per l'impresa*". Come accennato, in base alla lettera del DPCM 22.1.2013, sembrerebbero, invece, detassabili nel 2013 non le somme erogate in esecuzione di un accordo che richiami generici obiettivi di produttività,



redditività, qualità, efficienza o innovazione, ma solo le forme di retribuzione incentivante collegate a obiettivi “misurabili” attraverso specifici “*indicatori quantitativi*”;

a prescindere dal fatto che gli accordi o contratti collettivi aziendali o territoriali dichiarassero in modo esplicito e formale la correlazione tra le somme corrisposte e la finalità di incremento della produttività, essendo sufficiente che tali accordi o contratti prevedessero modalità di organizzazione del lavoro idonee a perseguire, in base ad una valutazione del datore di lavoro – tenuto alla relativa attestazione nelle annotazioni del modello CUD – una maggiore produttività e competitività aziendale. Ora, in base al DPCM 22.1.2013, affinché le voci retributive erogate in esecuzione della contrattazione collettiva di secondo livello vengano ammesse al regime fiscale agevolato, è necessario che quest’ultima – ove non preveda precisi “*indicatori quantitativi*” per la misurazione del raggiungimento degli obiettivi di produttività – disponga, in alternativa, l’attivazione di misure organizzative nelle 4 specifiche aree individuate dal decreto, con esclusione, altresì, dei contratti che non intervengano su almeno 3 di esse;

sulla base di accordi o contratti collettivi di secondo livello meramente ripetitivi dei contenuti dei contratti collettivi nazionali di riferimento (quanto ad istituti quali il lavoro straordinario o supplementare, le clausole elastiche e flessibili nel *part time*, il lavoro a turni, il lavoro domenicale ordinario, il lavoro festivo, ecc.) ovvero recanti semplicemente un rinvio ai suddetti contenuti.

Alla luce di ciò, sembrerebbe, dunque, doversi dubitare della possibilità, ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale nel 2013, di continuare ad agire come nel regime previgente, caratterizzato, nella maggior parte dei casi, dalla sottoscrizione, da parte delle associazioni di categoria datoriali e delle organizzazioni sindacali, di intese quadro nazionali recanti un “modello” di accordo da recepire e sottoscrivere a livello territoriale, nel quale ci si limitava a richiamare gli istituti riconducibili ad incrementi della produttività disciplinati dai CCNL (quali il lavoro straordinario o supplementare, le clausole elastiche e flessibili nel lavoro *part-time*, il lavoro a turni, ecc.).

Da qui la necessità di adeguare gli accordi e contratti collettivi di secondo livello attualmente esistenti – quand’anche le parti, nelle more dell’emanazione del provvedimento attuativo della disposizione di proroga, avessero già provveduto a rinnovare gli stessi per l’anno 2013 – ai diversi e più restrittivi criteri utilizzati dal DPCM 22.1.2013 per l’identificazione delle somme agevolabili e delle fonti istitutive delle stesse.

Sarebbe opportuno, ovviamente, che l’Agenzia delle Entrate e il Ministero del Lavoro intervenissero quanto prima al fine di fornire chiarimenti e indicazioni sulle modalità con cui procedere a tale opera di adeguamento.

#### **3.4.2 Deposito dei contratti collettivi di secondo livello presso la DTL**

Al fine di consentire il monitoraggio delle misure di detassazione e la verifica della conformità alle nuove disposizioni di cui al DPCM 22.1.2013, quest’ultimo prevede, altresì, che i datori di lavoro provvedano al deposito dei contratti in oggetto:

- presso la Direzione territoriale del Lavoro (DTL) territorialmente competente;
- entro 30 giorni dalla sottoscrizione;
- allegando un’autodichiarazione di conformità.

#### **3.5 MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELL’IMPOSTA SOSTITUTIVA**

In presenza di tutte le condizioni (soggettive, reddituali, oggettive) prescritte per l’accesso al regime fiscale agevolato nell’anno 2013, le modalità applicative dell’imposta sostitutiva del 10% da parte del sostituto d’imposta – qualora non ritenga la tassazione ordinaria più conveniente



per il dipendente e quest'ultimo non abbia espressamente dichiarato di voler rinunciare alla detassazione – restano invariate.

In particolare, possono distinguersi le seguenti ipotesi:

il sostituto d'imposta, qualora abbia rilasciato il CUD 2013 al dipendente in relazione ad un rapporto intercorso per l'intero anno 2012, può applicare la detassazione in via automatica;

il lavoratore, qualora, pur avendo lavorato per l'intero 2012 alle dipendenze del sostituto chiamato ad applicare la detassazione, abbia intrattenuto, nel medesimo anno, altri rapporti di lavoro subordinato, superando il limite di reddito di 40.000,00 euro, ha l'obbligo di comunicare al sostituto d'imposta l'inapplicabilità del regime fiscale agevolato;

qualora il sostituto d'imposta non sia lo stesso che ha rilasciato il CUD al lavoratore per l'anno 2012 (ossia in caso di lavoratore assunto nel 2013) ovvero abbia rilasciato tale certificazione soltanto per un periodo inferiore all'anno (ossia in caso di lavoratore assunto nel 2012 senza conguaglio complessivo dei redditi), è necessario che il lavoratore comunichi al sostituto d'imposta, in forma scritta, l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel 2012;

il dipendente deve comunicare al sostituto d'imposta la non spettanza dell'agevolazione qualora, nel corso del 2013, raggiunga il limite di importo detassabile di 2.500,00 euro, in virtù del percepimento, nel medesimo anno, di somme già assoggettate al prelievo fiscale sostitutivo nell'ambito di altri rapporti di lavoro subordinato precedenti o contestuali.

Il sostituto d'imposta sarà chiamato a dare atto del suo operato in materia di detassazione compilando gli appositi campi del modello CUD 2014.

### **3.6 EFFETTI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA**

I redditi assoggettati all'imposta sostitutiva del 10% non concorrono ai fini fiscali alla formazione del reddito complessivo del percipiente.

Resta fermo, invece, il computo dei redditi tassati con imposta sostitutiva ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali e assistenziali (es. assegno per il nucleo familiare).

### **3.7 CONSIDERAZIONI SULL'APPLICABILITÀ DELL'AGEVOLAZIONE NELL'ATTESA DELL'ADEGUAMENTO DEI CONTRATTI COLLETTIVI DI SECONDO LIVELLO**

La fissazione, ad opera del DPCM 22.1.2013, delle condizioni (soggettive, reddituali, oggettive) prescritte per l'accesso al regime fiscale agevolato nell'anno 2013 fa sì che il sostituto d'imposta possa applicare l'imposta sostitutiva del 10% sin dalla prima erogazione di componenti retributive agevolabili effettuata in presenza di tutte le suddette condizioni.

In particolare, qualora, in un determinato territorio o in un'azienda con rappresentanze sindacali operanti al proprio interno, si sia già provveduto, nelle more dell'intervento del DPCM in esame, a rinnovare, con riferimento all'anno in corso, gli accordi o contratti collettivi in materia di detassazione esistenti e il sostituto d'imposta ritenga che l'accordo rinnovato rientri nei parametri individuati dal nuovo provvedimento (recando, ad esempio, l'esplicito riferimento ad "*indicatori quantitativi*" di produttività), il sostituto stesso potrebbe applicare la tassazione agevolata ai propri dipendenti titolari, nel 2012, di un reddito da lavoro dipendente non superiore a 40.000,00 euro, entro il limite di importo detassabile di 2.500,00 euro, già dalla busta paga di gennaio (ove non ancora elaborata), con versamento dell'imposta sostitutiva entro il 18.2.2013, analogamente alle altre ritenute.

In ogni caso, considerata la differenza – sopra evidenziata – dei criteri utilizzati dal DPCM 22.1.2013, rispetto al regime vigente nel 2012, per l'individuazione delle somme agevolabili, è opportuno non detassare gli emolumenti premiali erogati nel 2013 prima di verificare che, ove ne-



cessario, sia stato compiuto l'adeguamento, in sede di contrattazione collettiva di secondo livello, ai suddetti criteri. Ciò anche in considerazione del fatto che:

qualora, una volta completata l'opera di adeguamento, le somme assoggettate cautelativamente a tassazione ordinaria risultassero, in realtà, riconducibili alla nuova nozione di "retribuzione di produttività" delineata dal DPCM 22.1.2013, sarà comunque possibile, in sede di conguaglio, recuperare le maggiori imposte versate su tali somme, tassate ordinariamente pur avendo i requisiti per essere assoggettate ad imposta sostitutiva;

l'applicazione dell'agevolazione fiscale in violazione dei limiti e in assenza dei presupposti ora disciplinati dal DPCM 22.1.2013 (come, ad esempio, in caso di somme erogate in esecuzione di accordi non conformi alle nuove disposizioni) espone il sostituto d'imposta al versamento (con interessi e sanzioni, salva diversa indicazione) delle maggiori imposte dovute sulle somme detassate, da ricondurre al regime di tassazione ordinaria.

Distinti saluti

Studio Rovida

Studio Cidda - Grondona