

## BONUS PRODUTTIVITA'

Con la presente intendiamo informarla che, con la circolare 30.4.2013 n. 11 del 30.04.2013, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sui profili fiscali ed applicativi della detassazione della "retribuzione di produttività", disciplinata, per il periodo d'imposta in corso, dal DPCM 22.1.2013, soffermandosi in particolare: *i)* sulle modalità di verifica del superamento, o meno, nel 2012, del limite di 40.000,00 euro di reddito da lavoro dipendente, da non oltrepassare per poter accedere, nel 2013, al regime fiscale agevolato; *ii)* sulle modalità di calcolo dell'imposta sostitutiva del 10%, con la precisazione che l'importo massimo di emolumenti agevolabili (pari a 2.500,00 euro) deve essere considerato "al lordo dell'imposta sostitutiva, ma al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie"; *iii)* sugli adempimenti richiesti a datori di lavoro e dipendenti. La misura agevolativa in commento prevede però alcune modifiche all'apparato normativo precedentemente esistente: il DPCM 22.01.2013 pur mantenendo intatta la "sostanza" dell'agevolazione, ha previsto (per la prima volta dal 2008) una definizione stringente di retribuzione di produttività. Le ipotesi in cui si può beneficiare dell'agevolazione previste dal DPCM 22.01.2013 sono principalmente due: *i)* indici "misurabili" di produttività, redditività, qualità, efficienza, innovazione; *ii)* almeno 1 misura in almeno 3 delle 4 aree di intervento elencate dal decreto. Con l'intervento dell'Agenzia delle Entrate viene dunque completato il quadro dell'agevolazione.

### Il bonus produttività

---

L'art. 2, comma 1, DL n. 93/2008 ha **introdotto** per il periodo 01.07.2008 – 31.12.2008, a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato che nel 2007 avevano conseguito un reddito da lavoro dipendente non superiore a € 30.000, **una tassazione agevolata**, consistente nell'applicazione dell'**imposta sostitutiva del 10% all'importo massimo di € 3.000 delle somme relative a:**

- prestazioni di **lavoro straordinario** (ex D.Lgs. n. 66/2003);
- prestazioni di **lavoro supplementare**;
- **incrementi di produttività**, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa (c.d. "premi").

Fino ad oggi la misura per incentivare i lavoratori è stata **prorogata ininterrottamente, con alcune variazioni ai limiti di reddito e ai massimali di importo detassato**, che sono stati definiti anno per anno a seconda della copertura economica dell'agevolazione.

Detassazione dei premi di produttività		
Anno di riferimento	Entità della somma su cui poteva essere applicata l'imposta sostitutiva	Tetto di reddito entro cui il lavoratore aveva diritto a vedersi applicata l'imposta sostitutiva
Anno 2008	Euro 3.000	Euro 30.000
Anno 2009	Euro 6.000	Euro 35.000
Anno 2010	Euro 6.000	Euro 35.000
Anno 2011	Euro 6.000	Euro 40.000
Anno 2012	Euro 2.500	Euro 30.000

#### Osserva

Vale la pena ricordare che, **la disciplina appena descritta**, sia per quanto riguarda la disposizione istitutiva che per le successive proroghe, **risultava opzionale** e dunque **destinata a trovare applicazione solo laddove più vantaggiosa per il dipendente**: il sostituto d'imposta avrebbe potuto continuare ad applicare la tassazione ordinaria ove ne avesse verificato la maggiore convenienza o a seguito di richiesta scritta del lavoratore.

#### Le disposizioni in vigore dal 2013

Le nuove disposizioni attuative per il 2013 hanno lasciato sostanzialmente **invariata la disciplina del l'incentivo**, fatta eccezione per alcuni elementi: viene **aumentato**, infatti, il **reddito massimo** entro il quale i lavoratori possono accedere all'incentivo e viene **inserito un meccanismo di rinoscimento degli incrementi diverso da quello degli anni precedenti**.

**Per il 2013 il nuovo limite reddituale per l'applicazione dell'imposta sostitutiva diventa di €40.000 lordi** (riferita al reddito percepito **nell'anno precedente**), considerando anche le **somme versate a fronte di incrementi della produttività**.

Il **massimale a cui si può applicare l'aliquota agevolata**, invece, **rimane fermo ad € 2.500** ed è da considerare al **lordo dell'imposta ma al netto dei contributi previdenziali obbligatori**.

Detassazione dei premi di produttività		
Anno di riferimento	Entità della somma su cui poteva essere applicata l'imposta sostitutiva	Tetto di reddito entro cui il lavoratore aveva diritto a vedersi applicata l'imposta sostitutiva
Anno 2013	€ 2.500	€ 40.000

#### Ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione

Le **misure agevolative** in commento sono riservate ai dipendenti **di tutti i datori di lavoro del settore privato**, indipendentemente dal contratto di lavoro subordinato utilizzato.

In merito al requisito dell'appartenenza dei beneficiari al settore privato, alla luce dei chiarimenti ministeriali forniti dall'Agenzia delle Entrate e Ministero del lavoro (nelle more della precedente disciplina), si ritiene che **possono essere destinatari di questa agevolazione fiscale, anche per l'anno in corso**:

à i **lavoratori in somministrazione**;

à i **dipendenti di agenzie per il lavoro** che abbiano percepito somme per prestazioni rese nell'ambito di missioni nella Pubblica Amministrazione;

à i **lavoratori dipendenti di lavoratori autonomi** e, in generale, di datori di lavoro non imprenditori;

à i **lavoratori dipendenti delle fondazioni** e degli enti non commerciali di diritto privato;

à i **lavoratori operanti in alcuni settori produttivi** particolari, come edili e marittimi;

à i **lavoratori fiscalmente residenti all'estero nel 2012** – percependo un reddito da lavoro dipendente non superiore ad Euro 40.000,00 euro – che, nel nell'anno in corso, hanno assunto residenza in Italia;

à gli eredi del dipendente deceduto che abbiano percepito redditi prodotti dal *de cuius* a titolo di premio di produttività.

**Sono escluse** dall'ambito soggettivo di applicazione, **le aziende della Pubblica amministrazione**, ovvero **tutte le Amministrazioni dello Stato**, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed Amministrazioni dello Stato ad 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 enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

#### Osserva

Rimangono, inoltre, esclusi, i **soggetti percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del Tuir** (ad esempio, co.co.co. e co.co.pro) e i **lavoratori che**, pur avendo la residenza fiscale in Italia, ma **prestando l'attività lavorativa all'estero**, sono assoggettati a tassazione su base convenzionale ex art. 51, comma 8-bis, TUIR.

#### **Emolumenti tassabili con aliquota agevolata**

La possibilità di beneficiare dell'agevolazione è comunque vincolata all'approvazione **di un contratto collettivo di secondo livello che preveda:**

à **emolumenti collegati ad indicatori quantitativi** di produttività, redditività, qualità, efficienza, innovazione;

#### Osserva

Le agevolazioni possono essere concesse anche in caso della correlazione di un emolumento ad una

sola di queste voci, che a titolo esemplificativo possono essere le seguenti:

- à andamento del **fatturato**;
- à aumento del **numero dei clienti**;
- à **minori costi di produzione** a seguito dell'utilizzo di nuove tecnologie;
- à lavorazione di **periodi di riposo** di origine pattizia;
- à **prestazioni lavorative aggiuntive** a quelle del contratto di categoria;
- à **premi di rendimento** o produttività collegati a particolari sistemi orari adottati dall'azienda;
- à modifiche alla **distribuzione degli orari di lavoro**.

à **l'attivazione di almeno 1 misura in almeno 3 delle seguenti 4 aree di intervento**

#### AREE DI INTERVENTO

Campi di  
intervento

Modifiche dell'articolazione dell'orario di lavoro, sia in relazione ad una programmazione mensile di variazioni della quantità di ore sia alla loro diversa collocazione temporale.

Programmazione aziendale più flessibile dei periodi di ferie eccedenti le 2 settimane.

Introduzione di misure che abbiano il fine di contemperare la tutela dei lavoratori e l'utilizzo di nuove tecnologie funzionali all'attività lavorativa.

Disciplina e individuazione di criteri di fungibilità delle mansioni e di implementazione delle competenze.

#### Osserva

Seppure i due criteri sono alternativi è ammessa la possibilità che questi vengano attuati congiuntamente e che quindi **il lavoratore possa beneficiare**, nel limite di 2.500 euro, **degli emolumenti che corrispondono sia al primo che al secondo punto.**

Il DPCM 22.01.2013 prevede, come detto, quale limite cui è subordinato l'accesso al regime agevolato, che **il beneficiario abbia conseguito nel 2012 un reddito da lavoro dipendente non superiore ad euro 40.000, al lordo delle somme assoggettate nel medesimo anno ad imposta sostitutiva** di cui all'art. 2 del DL n. 93 del 2008. Ai fini della **verifica della soglia reddituale di euro 40.000 per l'anno 2012:**

- à **rileva l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente** di cui all'art. 49 del TUIR, compresi quelli indicati nel comma 2 dello stesso articolo (come ad esempio le pensioni e gli assegni ad esse equiparate), **conseguiti dal soggetto nell'anno 2012**, anche in relazione a **più rapporti di lavoro**, e assoggettati a **tassazione ordinaria**, aumentato delle **somme assoggettate all'imposta sostitutiva**.
- à **deve essere altresì considerato il reddito di lavoro dipendente riconducibile ad una attività di lavoro svolta all'estero.**

#### Osserva

Pertanto, un soggetto che nel 2013 assume la residenza in Italia e nel 2012 era residente all'estero svolgendovi attività di lavoro dipendente deve comunque verificare la sussistenza del requisito reddituale di euro 40.000.

Sono **esclusi**, invece, i redditi sottoposti a tassazione separata e i redditi diversi da quelli di lavoro dipendente.

#### Osserva

Per l'imputazione dei redditi di lavoro dipendente all'anno 2012 occorre considerare le **somme e i valori percepiti entro il 12 gennaio 2013**, secondo il c.d. principio di cassa allargata di cui all'art. 51, comma 1, del TUIR che, per la determinazione del reddito di lavoro dipendente, considera **percepiti nel periodo di imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo di imposta successivo a quello cui si riferiscono.**

### Come si determina l'imposta

---

Il DPCM 22.01.2013 stabilisce in € 2.500 lordi nel corso dell'anno 2013 l'importo massimo della retribuzione di produttività individualmente riconosciuta che può beneficiare dell'imposta sostitutiva. L'agevolazione si applica su un importo massimo di 2.500 euro lordi per l'anno 2013 e, quindi, detto limite reddituale deve intendersi al lordo della ritenuta fiscale del 10 per cento applicata dal sostituto di imposta.

#### Osserva

Analogamente a quanto previsto per il 2012, l'importo massimo delle somme detassabili risulta essere pari ad € 2.500,00. Tale limite è riferito a ciascun lavoratore dipendente per l'intero periodo agevolato e, quindi, non può essere superato neanche in presenza di più rapporti lavorativi nel corso del 2012. Alle somme erogate in eccesso rispetto al limite agevolabile si applica la tassazione ordinaria.

### L'importo massimo delle somme fiscalmente agevolabili:

à **rappresenta un limite alla cui formazione concorrono tutte le somme**, riconducibili alla nozione di premio di produttività, erogate nel periodo agevolato con estensione al 12 gennaio dell'anno successivo – in ottemperanza del principio di cassa allargata – e a prescindere dal fatto che le somme si riferiscano a prestazione lavorative svolte in altri periodi;

- à **non può essere superato neppure in presenza di più rapporti di lavoro** nel corso del medesimo anno, in quanto tale limite reddituale si intende riferito a ciascun lavoratore dipendente per l'intero periodo agevolato, e non per ciascun rapporto di lavoro;
- à **rappresenta una franchigia**, il cui superamento non determina il venir meno del diritto alla detassazione, ma soltanto l'applicazione del regime ordinario di tassazione alla parte delle somme erogate che eccede detto limite.

L'Agenzia chiarisce che per calcolare **il limite massimo di 2.500 euro sul quale applicare l'imposta sostitutiva, il sostituto deve considerare:**

- à **gli importi erogati al dipendente al lordo dell'imposta sostitutiva;**
- à **al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie.**

Il decreto, nell'individuare l'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva, fa riferimento esclusivamente alle **"somme erogate"** e ciò induce ad **escludere dall'ambito di applicazione dell'agevolazione i compensi in natura erogati a titolo di retribuzione di produttività.**

**OSSERVA**

Inoltre, **non possono essere assoggettate all'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10 per cento le retribuzioni di produttività nelle ipotesi di tassazione del reddito di lavoro dipendente sulla base delle retribuzioni convenzionali.**

**Esempio**

Si supponga che, **nel corso del 2013**, un datore di lavoro **eroghi ad un suo dipendente un premio di produttività** (così come previsto dagli accordi collettivi) **di ammontare lordo pari ad € 2.000**, da assoggettare ad aliquota contributiva del 9,19%. Si precisa che nel 2012 il medesimo dipendente ha conseguito un reddito complessivo (comprensivo delle somme assoggettate nel medesimo anno alla stessa imposta sostitutiva) di Euro 35.000 ( limite massimo di reddito introdotto dal DPCM € 40.000)

Da un punto di vista prettamente operativo, per individuare il limite dell'importo detassabile, il datore di lavoro deve prendere in considerazione gli emolumenti erogati al lavoratore dipendente al lordo dell'imposta sostitutiva e al netto delle trattenute previdenziali dovute. In termini concreti, il datore di lavoro deve:

- à **sottrarre dall'entità del corrispettivo lordo del premio di produttività** da assoggettare all'imposta sostitutiva del 10% **le trattenute previdenziali obbligatorie;**
- à **applicare la predetta imposta sulla parte residua**, nel limite massimo complessivo annuo di 2.500 euro.

Ammontare lordo premio di produttività	Euro 2.000,00
Contributi previdenziali obbligatori	Euro 183,80

Base imponibile dell'imposta sostitutiva	Euro 1.816,20
Imposta sostitutiva (10%)	Euro 181,62

Si supponga, invece, che, nel corso del 2013, il medesimo datore di lavoro **eroghi** ad un altro dipendente un **premio di produttività di ammontare lordo pari ad € 5.000**, da assoggettare ad aliquota contributiva del 9,19%. Si precisa, anche in questo caso, che il dipendente ha conseguito, ai fini della detassazione, un reddito complessivo di Euro 28.000.

Ammontare lordo premio di produttività	Euro 5.000
Contributi previdenziali obbligatori	Euro 459,50
Base imponibile dell'imposta sostitutiva di cui: Euro 2.500 assoggettati a imposta sostitutiva Euro 2.040 (eccedenza) assoggettati a tassazione ordinaria	Euro 4.540,5
Imposta sostitutiva (10%)	Euro 250

### **Adempimenti del sostituto d'imposta**

**Le modalità applicative dell'imposta sostitutiva** da parte del sostituto d'imposta – che dovrà successivamente compilare gli appositi campi del modello CUD 2014 – **sono rimaste invariate**. In particolare, **possono distinguersi le seguenti ipotesi**:

à **il sostituto d'imposta è il medesimo che ha rilasciato**, al dipendente, **il modello CUD 2013**, in relazione ad un rapporto intercorso per l'intero anno precedente (anno 2012). In tal caso, il sostituto d'imposta potrà applicare la detassazione in via automatica;

#### **OSSERVA**

Tuttavia, qualora il medesimo dipendente abbia intrattenuto, nel medesimo anno 2012, altri rapporti di lavoro subordinato, superando il limite reddituale di € 40.000, quest'ultimo sarà obbligato a comunicare al sostituto d'imposta, tenuto ad applicare la detassazione, l'inapplicabilità del regime fiscale agevolato, per superamento del limite reddituale.

à qualora **il sostituto d'imposta non sia il medesimo che ha rilasciato al dipendente il modello CUD 2013** ( lavoratore assunto nel 2013), ovvero, abbia rilasciato tale certificazione soltanto per un periodo inferiore all'anno ( lavoratore assunto nel 2012 senza conguaglio complessivo di redditi), ai fini dell'applicabilità della tassazione, il lavoratore interessato dovrà comunicare al sostituto ( necessariamente per iscritto) l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel periodo d'imposta 2012.

#### **OSSERVA**

In ogni caso, al raggiungimento dell'importo agevolabile di € 2.500, in virtù del percepimento, nel corso del 2013, di somme già tassate con aliquota agevolata, nell'ambito di altri rapporti di lavoro subordinato (precedenti o contestuali), il dipendente dovrà comunicare al sostituto (o ai sostituti interessati) la non spettanza ulteriore dell'agevolazione in commento, per raggiungimento

dell'importo massimo detassabile.

## Rinuncia al regime agevolato

---

Nonostante il DPCM 22.01.2013 non richiami espressamente la possibilità per il lavoratore dipendente di **rinunciare espressamente al regime agevolato optando per la tassazione ordinaria**, deve ritenersi che la suddetta opzione sia applicabile anche all'anno di imposta 2013.

### Osserva

In assenza di rinuncia espressa da parte del dipendente, il sostituto d'imposta, ricorrendone i presupposti, **procede all'applicazione dell'imposta sostitutiva**. Ciò non toglie, tuttavia, che **il sostituto d'imposta, ove riscontri che la tassazione sostitutiva risulti meno favorevole per il dipendente, pur in assenza di rinuncia da parte di questi, applichi la tassazione ordinaria**, portandone a conoscenza il dipendente.

Resta fermo che in sede di dichiarazione dei redditi **il dipendente è tenuto a far concorrere al reddito complessivo i redditi che, per qualsiasi motivo, siano stati eventualmente assoggettati ad imposta sostitutiva** pur in assenza dei presupposti richiesti dalla legge. Analogamente, **il contribuente utilizzerà la dichiarazione dei redditi per assoggettare gli emolumenti alla tassazione ordinaria nel caso in cui la ritenga più conveniente**.

## Applicazioni delle nuove disposizioni

---

Con la **circolare n. 11/E/2013** l'Agenzia delle Entrate ha ribadito alcune **precisazioni precedentemente fornite dal Ministero del Lavoro con la circolare n. 15/2013**. Riguardo alla prima applicazione dell'istituto bisogna ricordare che l'art. 3, comma 1, del decreto prevede che *"i datori di lavoro provvedono a depositare i contratti presso la Direzione territoriale del lavoro territorialmente competente entro trenta giorni dalla loro sottoscrizione, con allegata autodichiarazione di conformità dell'accordo depositato alle disposizioni del presente decreto"*.

Al riguardo, bisogna specificare che:

- à per i **contratti già sottoscritti** alla data di entrata in vigore del decreto, **il termine di 30 giorni per il deposito dei contratti non può che decorrere da tale data;**
- à per **tutti i contratti già sottoscritti** alla data del 13 aprile 2013 (quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, avvenuta il 29 marzo 2013) **il termine per considerare il deposito tempestivo è lunedì 13 maggio 2013** (ossia il trentesimo giorno successivo);
- à per i **contratti sottoscritti** in vigenza della previgente disciplina che prevedano l'erogazione di una "retribuzione di produttività" coincidente con una o entrambe le nozioni contenute del decreto, **sarà possibile l'applicazione dell'agevolazione sin dal 1° gennaio del corrente anno;**
- à nel caso in cui il **datore di lavoro ha scelto per ragioni di prudenza di assoggettare a tassazione ordinaria** retribuzioni rientranti - da una verifica ex post - nei presupposti e nei limiti

stabiliti dal decreto e, quindi, potenzialmente assoggettabili al regime sostitutivo **il datore di lavoro può applicare l'imposta sostitutiva con la prima retribuzione utile e recuperare il versamento di ritenute alla fonte operate in misura superiore**, rispetto a **quanto effettivamente dovuto** a titolo di imposta sostitutiva, scomputando l'eccedenza nei versamenti successivi, secondo le modalità indicate nel d.P.R. n. 445 del 1997.

#### **Osserva**

Nei casi in cui il datore di lavoro **abbia assoggettato ad imposta sostitutiva retribuzioni in tutto o in parte non rientranti nei presupposti e limiti stabiliti dal decreto**, il datore di lavoro **dovrà versare la differenza tra l'importo dell'imposta sostitutiva già versato e l'importo effettivamente dovuto in applicazione delle ritenute ordinarie sui redditi di lavoro dipendente**, con applicazione di sanzioni ed interessi.

***Cordiali Saluti***

*dott. Erminio Di Nora*