

La retribuzione di produttività: regole di tassazione e agevolazioni fiscali: i chiarimenti della circolare del 30 aprile 2013

di Antonella Benedetto

Premessa

L'art. 1, comma 481 della legge 24 dicembre 2012 n. 228, ha **prorogato** per l'anno 2013 le *“Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro”*. Con il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (DPCM) dello scorso 22 gennaio (G.U. del 29 marzo 2013 n. 75) sono state, inoltre, definite le *“Modalità di attuazione delle misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro nel periodo 1° gennaio al 31 - dicembre 2013”*. Il decreto prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali con l'**aliquota del 10 per cento** sulla retribuzione di produttività, **nei limiti di euro 2.500 lordi**, per i soggetti che nell'anno 2012 hanno conseguito **redditi di lavoro dipendente non superiori a euro 40.000**.

Con la **circolare n. 11/E del 30 aprile**, l'Agenzia delle Entrate ha voluto fornire chiarimenti in merito all'applicazione dell'agevolazione fiscale per i redditi di lavoro dipendente conseguiti nell'anno 2012, soffermandosi su aspetti quali la determinazione della soglia di reddito che consente di accedere all'agevolazione, le modalità per il calcolo dell'imposta sostitutiva, gli adempimenti che competono al sostituto di imposta nonché al dipendente che accede all'agevolazione.

La detassazione dei premi di produttività

Il D.L. 27 maggio 2008 n. 93 convertito, con modificazioni, nella legge 24 luglio 2008 n. 126 (*“Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro”*) allo scopo di adottare misure idonee al sostegno della domanda ed all'incremento della produttività del lavoro, ha introdotto una **tassazione agevolata** sulle somme corrisposte a titolo di

lavoro straordinario, supplementare e premi di produttività. In particolare, l'art. 2 del citato decreto legge ha previsto la possibilità di beneficiare di una tassazione ridotta al **10%**, in luogo della tassazione ordinaria, per le componenti di reddito di lavoro dipendente, corrisposte per prestazione di lavoro straordinario, supplementare o per clausole elastiche e premi di produttività, prodotte nel periodo dal 1° luglio 2008 al 31 dicembre dello stesso anno. Successivamente, una serie di proroghe concesse dal governo, ha consentito di estendere l'agevolazione fiscale prevista per l'incremento della produttività del lavoro anche negli anni successivi. In ultimo, come si è detto, l'art. 1, comma 481, della Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. "Legge di Stabilità 2013") ha prorogato per l'anno 2013 le "*Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro*", mentre con DPCM di concerto con il MEF del 22 gennaio 2013 ne sono state definite le modalità di attuazione.

Viene, pertanto, confermata anche per l'anno 2013 la riduzione del carico fiscale sulla quota di retribuzione rappresentata da premi aziendali erogati in funzione di incrementi di produttività, qualità e redditività (premi di produttività, incentivi per la redditività, ecc.).

Soggetti beneficiari

Il decreto prevede un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali, mediante l'applicazione di un'**aliquota del 10%** sulla retribuzione di produttività, **nei limiti dei 2.500 euro lordi**, per i **soggetti che nell'anno 2012 hanno conseguito redditi da lavoro dipendente non superiore ad euro 40.000.**

Le disposizioni riguardanti più strettamente i profili fiscali e applicativi dell'imposta sostitutiva (art. 1, commi 2 e 3 del decreto) sono in linea con le precedenti formulazioni dell'incentivo. Poiché tali disposizioni fanno espresso riferimento ai "titolari di reddito di lavoro dipendente", tale agevolazione fiscale resta riservata esclusivamente a questi, con esclusione dei titolari di redditi di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente (ad esempio i collaboratori coordinati e continuativi).

Al fine di verificare il superamento o meno della soglia dei 40.000 euro, occorre considerare:

- l'**ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente** conseguiti nel corso del 2012 di cui all'art. 49 del TUIR, anche in relazione a più rapporti di lavoro, soggetti a tassazione ordinaria;
- l'**ammontare delle somme soggette all'imposta sostitutiva** di cui all'art. 2 del D.L. n. 93 del 2008.

Restano, pertanto, esclusi nel calcolo della soglia, gli eventuali redditi di lavoro dipendente soggetti a tassazione separata, mentre rientrano nel calcolo le pensioni e gli assegni equiparati.

Per l'imputazione dei redditi di lavoro dipendente all'anno 2012 occorre considerare le **somme percepite entro il 12 gennaio 2013**; ciò in considerazione del c.d. "**principio di cassa allargata**" di cui all'art. 51, comma 1, del TUIR, secondo cui, per la determinazione del reddito di lavoro dipendente, deve considerarsi quanto percepito nel periodo di imposta nonché le somme erogate dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo di imposta successivo a quello cui si riferiscono.

Il documento di prassi del 30 aprile, specifica che è considerato, inoltre, lavoro dipendente quello riconducibile ad un'attività svolta all'estero. Pertanto, un soggetto che nel 2013 assume la residenza in Italia e nel 2012 era residente all'estero svolgendo attività di lavoro dipendente deve comunque verificare la sussistenza del requisito reddituale dei 40.000 euro.

L'imposta sostitutiva spetta anche ai lavoratori dipendenti che nel 2012 non hanno conseguito redditi di lavoro dipendente o che nel medesimo anno non hanno conseguito alcun reddito.

Attenzione!

È irrilevante, al fine dell'applicazione dell'imposta sostitutiva in esame, l'eventuale superamento nell'anno 2013 della soglia di euro 40.000.

Come calcolare l'imposta sostitutiva

L'art. 1, comma 3, del decreto stabilisce che l'agevolazione può applicarsi su un importo massimo di 2.500 euro lordi per l'anno 2013.

In particolare, il tetto massimo dei 2.500 euro lordi deve essere calcolato considerando lo stesso:

- al lordo della ritenuta fiscale del 10% applicata dal sostituto di imposta;
- al netto delle trattenute previdenziali.

Il decreto, nell'individuare al comma 1 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. Inoltre, non possono essere assoggettate all'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10% le retribuzioni di produttività nelle ipotesi di tassazione del reddito di lavoro dipendente sulla base delle retribuzioni convenzionali.

Indicazione delle somme nel modello CUD 2013

In base a quanto stabilito dall'art. 2, co. 3, del D.L. n. 93 del 2008, l'imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta.

Se il sostituto di imposta è lo stesso che ha rilasciato il modello CUD 2013, allora la tassazione sostitutiva viene effettuata automaticamente dallo stesso; se, invece, il sostituto di imposta tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva non è lo stesso che ha rilasciato il CUD 2013, ovvero l'ha rilasciato per un periodo inferiore all'anno, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, il datore di lavoro deve comunicare in forma scritta l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel 2012,

considerato che in tal caso il sostituto non è in grado di conoscere direttamente se nel 2012 il lavoratore abbia percepito più o meno di 40.000 euro a titolo di reddito di lavoro dipendente. Analoga comunicazione deve essere fatta dal lavoratore che nel 2012 non abbia percepito alcun reddito di lavoro dipendente.

Il dipendente è, in ogni caso, tenuto a comunicare al sostituto d'imposta l'insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo, nelle ipotesi in cui:

- nel corso del 2012, oltre al rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta che eroga i compensi assoggettabili ad imposta sostitutiva, abbia intrattenuto un altro rapporto di lavoro dipendente, in tal modo superando il limite di 40.000 euro di reddito da lavoro dipendente;
- nel corso del 2012, abbia intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate a imposta sostitutiva, fino a concorrenza del limite di 2.500 euro prestabilito dalla norma.

Riguardo alle informazioni da rilasciare nel modello CUD, il sostituto d'imposta deve:

- indicare separatamente nel CUD la parte di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva e l'importo di quest'ultima trattenuto sulle somme spettanti al dipendente;
- indicare nel CUD, al fine di consentire i necessari controlli sulla corretta fruizione del beneficio, la parte di reddito, teoricamente assoggettabile ad imposizione sostitutiva, per la quale l'agevolazione non sia stata applicata in ragione della rinuncia espressa del contribuente o per altre cause.

Il sostituto d'imposta può compensare l'imposta sostitutiva con altre ritenute ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 445, recante "norme sullo scomputo dei versamenti delle ritenute alla fonte, effettuati a fronte dei versamenti successivi, e sulla semplificazione degli adempimenti dei sostituti di imposta che effettuano

ritenute alla fonte su redditi di lavoro autonomo di ammontare significativo”.

L'imposta sostitutiva versata in eccedenza, risultante dalla dichiarazione del sostituto d'imposta, può essere richiesta a rimborso o riportata negli anni successivi e utilizzata in compensazione. L'imposta sostitutiva, se non viene trattenuta dal sostituto di imposta, può essere applicata dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'opzione per la tassazione ordinaria

Il lavoratore può comunque rinunciare espressamente al regime agevolato e **optare per la tassazione ordinaria** se l'imposta sostitutiva risulta meno conveniente.

Esempio

Il contribuente ha sostenuto nel corso dell'anno 2012 oneri che la normativa fiscale consente di detrarre ovvero di dedurre dal reddito complessivo. In taluni casi, la tassazione agevolata potrebbe non consentire una detrazione o deduzione complessiva di tali oneri a causa dell'incapienza di quanto dovuto a titolo di imposta.

In tali casi, il dipendente deve presentare una **richiesta scritta al datore di lavoro**, anche nel caso in cui il sostituto sia tenuto alla sua applicazione in via automatica. In questa ipotesi, l'intera retribuzione di produttività concorrerà alla formazione del reddito complessivo e sarà tassata ordinariamente. Comunque, il sostituto d'imposta, anche nel caso in cui non vi sia espressa rinuncia da parte del dipendente, qualora verifichi che la tassazione sostitutiva è meno conveniente per il lavoratore, può applicare quella ordinaria, dandogliene comunicazione.

La presentazione della dichiarazione per ottenere il vantaggio fiscale

Nel **modello 730/2013** le somme percepite per l'incremento della produttività devono essere indicate nel **rigo C5** denominato "**Somme percepite per l'incremento della produttività**".

In particolare, questo rigo interessa i lavoratori dipendenti del settore privato, titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo determinato o indeterminato, che nel periodo tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre 2012 hanno percepito compensi per incrementi della produttività e il datore di lavoro ha assoggettato tali compensi a:

- imposta sostitutiva del 10%, entro i limiti di 2.500 euro;
- tassazione ordinaria per espressa rinuncia del dipendente oppure perché ha verificato che la tassazione ordinaria è più favorevole.

Nel primo caso, il datore di lavoro deve compilare i punti 251 e 252 del CUD 2013 o del CUD 2012; al contrario, nel secondo caso, sarà necessario compilare i punti 251 e 254 del CUD 2013 o del CUD 2012.

La compilazione del rigo C5 può essere favorevole o facoltativa a seconda delle particolari situazioni in cui si trova il lavoratore dipendente.

La compilazione del rigo C5 è **obbligatoria** in presenza di una delle seguenti condizioni:

- 1) avere percepito i **compensi da più datori di lavoro** e, quindi, essere in possesso di più CUD 2013, per i quali non è stato chiesto il conguaglio, nei quali in tutti o in parte risulta compilato oltre al punto 251 dei CUD 2013 ("Totale redditi") anche il punto 252 dei CUD 2013 ("Totale ritenute operate") e la somma degli importi dei punti 251 e 255 dei diversi CUD 2013 (compensi assoggettati a imposta sostitutiva) risulta superiore a 2.500 euro;
- 2) avere percepito i **compensi da un solo datore di lavoro** e, quindi, essere in possesso di un solo CUD 2013 nel quale risulta compilato, oltre al punto 251 ("Totale redditi") anche il punto 252 ("Totale ritenute operate"), e la **somma degli importi** indicati ai punti 251 e 255 del CUD 2013 risulta **superiore a euro 2.500**. In questo caso il datore di lavoro ha assoggettato i compensi corrisposti per incrementi di

produttività a imposta sostitutiva su un ammontare di compensi superiore a euro 2.500;

3) avere percepito i **compensi da uno o più datori di lavoro** e, quindi, essere in possesso di uno o più CUD 2013, nei quali in tutti o in parte risulta compilato oltre che il punto 251 anche il punto 252 (anche se la somma degli importi presenti nei punti 251 e 255 del CUD 2013 non è superiore a 2.500 euro) ma il datore di lavoro ha assoggettato questi compensi a **imposta sostitutiva in mancanza dei requisiti previsti**.

La compilazione del rigo C5 è **facoltativa** in presenza di una delle seguenti due condizioni:

- 1) **avere interesse ad assoggettare a tassazione ordinaria** i compensi percepiti per incrementi della produttività ai quali il datore di lavoro ha applicato l'imposta sostitutiva (punti 251 e 252 del CUD 2013 compilati);
- 2) **avere interesse ad assoggettare a tassazione sostitutiva** i compensi percepiti per incrementi della produttività che il datore di lavoro ha assoggettato a tassazione ordinaria (punti 251 e 254 del CUD 2013 compilati).

Nel primo caso, il soggetto che presta l'assistenza fiscale farà concorrere alla formazione del reddito complessivo i suddetti compensi considerando le imposte sostitutive trattenute quali ritenute Irpef a titolo d'acconto; nel secondo caso, invece, il soggetto che presta l'assistenza fiscale dedurrà dal reddito complessivo i suddetti compensi (entro il limite massimo di 2.500 euro lordi) e calcolerà sugli stessi l'imposta sostitutiva del 10 per cento.

Tavola 1: La compilazione “obbligatoria” del rigo C5 “Somme percepite per l’incremento della produttività”

Colonna 2:
Punto 251 del CUD 2013
oppure
Somma dei punti 251 dei CUD 2013 che presentano compilato anche il punto 252

Colonna 3:
Punto 252 del CUD 2013
oppure
Somma dei punti 252 dei CUD 2013

Colonna 5:
Punto 255 del CUD 2013
oppure
Somma dei punti 255 dei CUD 2013 che presentano compilato anche il punto 252

Colonna 6:
Barrare la casella (“tassazione ordinaria”) nel caso in cui il contribuente ha goduto dell’agevolazione pur non avendone i requisiti

Colonna 7:
Barrare la casella (“tassazione sostitutiva”) nel caso in cui il contribuente intende confermare la tassazione con imposta sostitutiva

Somme per incremento della produttività (compilare solo nei casi previsti nelle istruzioni)										
C5	IMPORTI ASSOGG. A TASSAZIONE ORDINARIA	IMPORTI ASSOGG. A IMPOSTA SOSTITUTIVA	RENTITE IMPOSTA SOSTITUTIVA	NON IMPONIBILI	IMPORTI ART. 51, COMMA 8 TUR	NON IMPONIBILI ASS. G. IMPOSTA SOSTITUTIVA	ordinaria	sostitutiva		

Tavola 2: La compilazione “facoltativa” del rigo C5 “Somme percepite per l’incremento della produttività”

Colonna 2:
Punto 251 del CUD 2013 che presenta compilato anche il punto 252
oppure
Somma dei punti 251 dei CU 2013 che presentano compilato anche il punto 252

Colonna 3:
Punto 252 del CUD 2013
oppure
Somma dei punti 252 dei CUD 2013

Colonna 4:
Punto 255 del CUD 2013
oppure
Somma dei punti 255 dei CUD 2013 che presentano compilato anche il punto 254

Colonna 5:
Punto 255 del CUD 2013
oppure
Somma dei punti 255 dei CUD 2013 che presentano compilato anche il punto 252

Colonna 1:
Punto 251 del CUD 2013 che presenta compilato anche il punto 254
oppure
Somma dei punti 251 dei CUD 2013 che presentano compilato anche il punto 254

Colonna 6:
Barrare la casella (“tassazione ordinaria”) nel caso in cui si voglia optare per la tassazione ordinaria

Colonna 7:
Barrare la casella (“tassazione sostitutiva”) nel caso in cui si voglia optare per la tassazione sostitutiva

Somme per incremento della produttività (art. 10 del DL n. 147 del 2013)		Somme per incremento della produttività (art. 10 del DL n. 147 del 2013)		Somme per incremento della produttività (art. 10 del DL n. 147 del 2013)		Somme per incremento della produttività (art. 10 del DL n. 147 del 2013)	
ESPORTI ASSOGG. A TASSAZIONE ORDINARIA	IMPORTI ASSOGG. A TASSAZIONE SOSTITUTIVA	RENTITE IMPOSTA SOSTITUTIVA	INDIC. IMPOSTA SOSTITUTIVA	IMPORTI ASSOGG. A TASSAZIONE ORDINARIA	IMPORTI ASSOGG. A TASSAZIONE SOSTITUTIVA	INDIC. IMPOSTA SOSTITUTIVA	INDIC. IMPOSTA SOSTITUTIVA

25 maggio 2013
Antonella Benedetto