

Studio Ferrari & Genoni

Dottori Commercialisti
Via Orru' 1
21052 - BUSTO ARSIZIO VA

Tel 0331 683290 683750
fax 0331 380680

A TUTTI I SIGNORI CLIENTI - Loro Sedi

Circolare n. 6 del 23 maggio 2014

Agevolazioni fiscali per la "retribuzione di produttività" nell'anno 2014

1 PREMESSA

È stato pubblicato sulla *G.U.* 29.4.2014 n. 98 il DPCM 19.2.2014, che, in attuazione della L. 24.12.2012 n. 228, regola la detassazione delle somme erogate, nell'anno 2014, ai lavoratori dipendenti privati in relazione ad incrementi della produttività, sulla base della contrattazione collettiva di secondo livello (c.d. "retribuzione di produttività").

Viene mantenuto il regime fiscale agevolato vigente nel 2013, tranne che per l'innalzamento dell'importo massimo delle somme detassabili.

2 QUADRO NORMATIVO

La citata L. 228/2012, all'art. 1 co. 481 e 482, ha disposto la proroga di "misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro" per il periodo dall'1.1.2013 al 31.12.2013 e, con le medesime modalità, per il periodo dall'1.1.2014 al 31.12.2014:

- limitandosi a prevedere, a tal fine, l'introduzione di una "speciale agevolazione";
- demandandone la disciplina attuativa, in ciascuno di tali periodi, nel rispetto del limite di spesa fissato per lo stesso, a successivi provvedimenti.

I provvedimenti in questione sono stati adottati:

- per il 2013, con il DPCM 22.1.2013, entrato in vigore il 13.4.2013;
- per il 2014, con il suddetto DPCM 19.2.2014, in vigore dal 14.5.2014.

3 REGIME FISCALE AGEVOLATO PER L'ANNO 2014

In relazione all'anno in corso, il DPCM 19.2.2014:

- innalza, da 2.500,00 a 3.000,00 euro, l'importo massimo delle somme correlate all'incremento della produttività che possono beneficiare dell'agevolazione in esame;
- per il resto, conferma il regime di favore vigente nel 2013:
 - sia con riguardo alla tipologia, all'entità, al meccanismo applicativo dell'agevolazione e alle modalità di verifica delle condizioni per accedervi;
 - che con riguardo all'ambito di applicazione della stessa, sotto il profilo soggettivo ed oggettivo.

Ne deriva che, al fine di individuare i tratti fondamentali del regime previsto per il 2014, di seguito esaminati:

- tranne che per il suddetto limite massimo di importo agevolabile, occorre continuare a fare riferimento alle disposizioni del DPCM 22.1.2013, cui rinvia espressamente lo stesso DPCM 19.2.2014;
- possono continuare a considerarsi valide ed operanti le indicazioni già fornite, nell'anno 2013, dalla prassi amministrativa (circ. Min. Lavoro 3.4.2013 n. 15, risposte Min. Lavoro 23.4.2013, circ. Agenzia delle Entrate 30.4.2013 n. 11, interpello Min. Lavoro 1.7.2013 n. 21).

3.1 AGEVOLAZIONE RICONOSCIUTA

Anche nel 2014, l'agevolazione consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva pari al 10%, in luogo dell'IRPEF e delle relative addizionali regionali e comunali.

Viene, dunque, ancora una volta riproposta la misura agevolativa (c.d. "detassazione"), introdotta nel 2008 e prorogata, pur con alcune modifiche, per i periodi d'imposta successivi.

3.2 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Nell'anno 2014, il regime fiscale agevolato trova applicazione con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, nel 2013, a 40.000,00 euro, al

loro delle somme assoggettate, in tale anno, all'imposta sostitutiva.

3.2.1 Soggetti ammessi all'agevolazione

Risultano confermate:

- da un lato, l'applicabilità del beneficio fiscale ai soli lavoratori dipendenti del settore privato, impiegati, nel 2014, con un (qualsiasi) contratto di lavoro subordinato;
- dall'altro, l'esclusione dall'ambito di operatività dello stesso:
 - dei dipendenti delle Pubbliche Amministrazioni;
 - dei titolari, nel 2014, di rapporti di lavoro non subordinato, ivi compresi i rapporti produttivi di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50 del TUIR (ad esempio, collaboratori coordinati e continuativi, con o senza progetto).

3.2.2 Requisito reddituale per l'accesso all'agevolazione

Anche con riguardo al requisito reddituale per l'accesso all'agevolazione, nulla cambia rispetto al regime vigente nello scorso periodo d'imposta.

Il limite soggettivo di reddito di lavoro dipendente, riferito all'anno precedente (2013), da non oltrepassare per fruire del prelievo fiscale sostitutivo nell'anno di riferimento (2014), resta, infatti, fissato a 40.000,00 euro, con conseguente mantenimento della platea dei potenziali beneficiari.

Sulla base del disposto normativo e dei chiarimenti in precedenza forniti dal Ministero del Lavoro e dall'Agenzia delle Entrate, va poi 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 2013 (con estensione al 12.1.2014 in virtù del principio della c.d. "cassa allargata"), anche in relazione a più rapporti di lavoro e all'attività lavorativa svolta all'estero, 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 2013, all'imposta sostitutiva del 10%.

Devono comunque ritenersi ammessi al regime fiscale agevolato i lavoratori dipendenti nel 2014 che, nel 2013:

- non abbiano percepito redditi di lavoro dipendente;
- ovvero non abbiano conseguito alcun reddito.

3.3 IMPORTO MASSIMO ASSOGGETTABILE AD IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'importo massimo della "retribuzione di produttività" (come di seguito individuata) che può essere assoggettato ad imposta sostitutiva ammonta a 3.000,00 euro lordi.

Sotto questo aspetto, come già accennato, si registra l'unico cambiamento rispetto al regime in vigore nel 2013, caratterizzato da un importo massimo di somme agevolabili pari a 2.500,00 euro.

Resta fermo che tale importo:

- costituisce un limite "*complessivamente*" riferito a ciascun lavoratore dipendente:
 - al cui raggiungimento concorrono tutte le somme (con esclusione dei compensi in natura) legittimamente erogate a titolo di "retribuzione di produttività" nel periodo dall'1.1.2014 al 31.12.2014 (con estensione al 12.1.2015 in virtù del suddetto principio di "cassa allargata");
 - che non può essere superato neanche in presenza di più rapporti lavorativi intrattenuti nel suddetto periodo agevolato;
- deve essere considerato:
 - al lordo dell'imposta sostitutiva del 10%;
 - ma al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie.

Il superamento del tetto comporta l'applicazione alle somme eccedenti, pur astrattamente detassabili, del regime di tassazione ordinario.

3.4 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Sotto il profilo oggettivo, dall'espresso rinvio, da parte del DPCM 19.2.2014, alle disposizioni del DPCM 22.1.2013 deriva la conferma:

- sia della necessità che gli emolumenti di cui si tratta siano erogati “*in esecuzione*” – e, quindi, successivamente alla sottoscrizione – di contratti collettivi di lavoro sottoscritti, a livello aziendale o territoriale, da organizzazioni in possesso di uno specifico grado di rappresentatività, con esclusione della possibilità di fruire dell'agevolazione con riguardo agli emolumenti, ancorché correlati ad incrementi della produttività:
 - riconosciuti sulla base delle previsioni del solo contratto collettivo nazionale di lavoro;
 - introdotti dal datore di lavoro in modo unilaterale o a seguito di pattuizioni individuali con un lavoratore o più lavoratori (c.d. “contratti individuali plurimi”);
 - previsti da accordi collettivi di secondo livello conclusi con organizzazioni prive del grado di rappresentatività richiesto;
- sia della doppia nozione di “retribuzione di produttività” di cui al provvedimento richiamato, identificata:
 - da un lato, nelle voci retributive erogate, sulla base dei predetti contratti, con “*espresso riferimento ad indicatori quantitativi di produttività/redditività/qualità/efficienza/innovazione*”;
 - dall'altro, nelle voci retributive erogate in relazione alla previsione dell'attivazione, da parte dei contratti stessi, di almeno una misura in almeno tre delle aree d'intervento indicate (concernenti la ridefinizione flessibile dell'orario di lavoro, la distribuzione flessibile delle ferie, l'utilizzo e la diffusione di tecnologie informatiche, la fungibilità delle mansioni).

3.4.1 Necessaria sussistenza di contratti collettivi di secondo livello

Presupposto per l'accesso alla tassazione agevolata continua, dunque, ad essere la sussistenza di contratti collettivi aziendali o territoriali in corso di efficacia, che possano essere considerati validi per l'anno corrente, in quanto conformi alle disposizioni del richiamato DPCM 22.1.2013.

A tal fine, è richiesta, innanzitutto, la sottoscrizione di tali contratti:

- da parte di associazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- ovvero da parte delle loro rappresentanze sindacali operanti in azienda.

Più precisamente, come chiarito dal Ministero del Lavoro:

- nelle imprese “sindacalizzate”, le voci retributive detassabili devono trovare la loro fonte in accordi aziendali sottoscritti dal datore di lavoro con le rappresentanze dei lavoratori che pro-manino da organizzazioni sindacali dotate della maggiore rappresentatività comparata sul piano nazionale (può trattarsi tanto delle RSA quanto delle RSU);
- le piccole e medie imprese prive di rappresentanze sindacali al loro interno possono, invece:
 - sottoscrivere accordi (aziendali) direttamente con una o più associazioni dei lavoratori a livello territoriale, in possesso del grado di rappresentatività richiesto;
 - ovvero, qualora non intendano avviare una trattativa “diretta” con i sindacati, operare nell'ambito (previo recepimento, preferibilmente per iscritto) dell'eventuale contratto collettivo territoriale in materia di detassazione sottoscritto nel territorio (Regione/Provincia) di riferimento, a prescindere dall'iscrizione alle associazioni di categoria firmatarie.

Per essere utili ai fini della detassazione, i contratti collettivi di secondo livello di cui sopra devono, poi, presentare determinati requisiti contenutistici, dovendo prevedere l'erogazione, a favore dei lavoratori dipendenti privati, di somme riconducibili alle nozioni di “retribuzione di produttività” di seguito esaminate.

Naturalmente, la conferma, da parte del DPCM 19.2.2014, dei parametri fissati dal DPCM 22.1.2013

per l'individuazione delle somme agevolabili fa sì che, in presenza, a livello aziendale o territoriale, di accordi di detassazione già esistenti:

- non si debba procedere, come era accaduto l'anno scorso, al loro adeguamento;
- ma, ove non si tratti di accordi a validità pluriennale (o senza data di scadenza) – i quali possono continuare ad essere considerati validi ed efficaci anche per il 2014 senza necessità di interventi – sia sufficiente procedere (qualora non si sia già provveduto) al rinnovo di quelli scaduti a dicembre 2013.

3.4.2 Prima nozione di “retribuzione di produttività”

Per “retribuzione di produttività” si intendono, innanzitutto, le voci retributive:

- erogate in esecuzione dei predetti contratti e separatamente valorizzate all'interno degli stessi;
- suscettibili di variare in quanto necessariamente ed espressamente collegate ad “*indicatori quantitativi*”, i quali:
 - possono essere, indifferentemente, indicatori di produttività, redditività, qualità, efficienza o innovazione, essendo sufficiente la correlazione ad uno solo di essi;
 - non devono necessariamente costituire la “fotografia” di un incremento del fatturato dell'azienda, essendo sufficiente che siano comunque suscettibili di una “contabilizzazione” da parte dell'impresa.

Sul punto, il Ministero del Lavoro ha aderito ad un'interpretazione “ampia”, in base alla quale risultano riconducibili alla nozione di cui si tratta:

- sia i “classici” premi di risultato, di rendimento o di produttività, corrisposti a fronte del conseguimento di determinati obiettivi, in quanto componenti del salario collegate, per definizione, ad indicatori quantitativi, quali, ad esempio, l'andamento del fatturato, l'aumento del numero dei clienti, i minori costi di produzione a seguito dell'utilizzo di nuove tecnologie;
- sia, in generale, gli emolumenti (quote di retribuzione ed eventuali maggiorazioni) erogati a fronte dell'impegno datoriale nella “riorganizzazione del lavoro” attraverso l'applicazione delle misure di “efficientazione aziendale” previste dalla contrattazione collettiva di secondo livello, misure considerate da quest'ultima, di per sé, rispondenti alle finalità di incremento dell'efficienza e della flessibilità, indipendentemente dalla verifica, a posteriori, del raggiungimento degli obiettivi.

Il riferimento, a quest'ultimo riguardo, è, in particolare, alle somme corrisposte in conseguenza di una “diversa gestione” degli orari di lavoro osservati in azienda rispetto a quanto stabilito nel contratto collettivo nazionale di categoria o, comunque, rispetto alla situazione aziendale pregressa.

In tali casi, infatti, è proprio la modifica apportata agli orari – in quanto oggettivamente identificabile e quantitativamente misurabile – a costituire il necessario “indicatore quantitativo” del miglioramento della produttività “in senso lato”.

Esemplificazioni

Alla luce di quanto sopra, a titolo esemplificativo, si è affermata la detassabilità delle somme (quote retributive orarie ed eventuali maggiorazioni) erogate in esecuzione di contratti collettivi aziendali o territoriali, ove le relative prestazioni lavorative rappresentino effettivamente “una novità” rispetto al comportamento aziendale precedente:

- per la lavorazione di periodi di riposo di origine pattizia (ad esempio, permessi, ferie oltre il limite di legge);
- in funzione di particolari sistemi orari adottati dall'azienda (ad esempio, impianti a ciclo continuo, sistemi di “banca delle ore”, indennità di reperibilità, di turno o di presenza, clausole flessibili o elastiche nel *part time*);
- per prestazioni lavorative aggiuntive rispetto a quanto previsto dal CCNL (ad esempio, lavoro straordinario).

3.4.3 Seconda nozione di “retribuzione di produttività”

La seconda nozione di “retribuzione di produttività” comprende le voci retributive erogate in esecuzione di contratti collettivi di secondo livello (come sopra definiti) che prevedano l’attivazione di almeno una misura in almeno tre delle seguenti quattro 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.

Esemplificazioni

Ribadito l’obbligo, al fine di poter considerare pienamente integrata la nozione di “retribuzione di produttività” di cui si tratta, dell’esecuzione congiunta di almeno una misura in almeno tre delle suddette aree, il Ministero del Lavoro ha proposto l’esempio dell’introduzione:

- di turnazioni orarie che consentano un più efficiente utilizzo delle strutture produttive;
- unitamente ad una distribuzione delle ferie che consenta un utilizzo continuativo delle stesse strutture;
- unitamente ad una più ampia fungibilità di mansioni, tale da consentire un impiego più flessibile del personale.

3.4.4 Cumulabilità delle due nozioni di “retribuzione di produttività”

Il Ministero del Lavoro ha, inoltre, ammesso:

- la coesistenza delle due nozioni di “retribuzione di produttività” di cui al DPCM 22.1.2013, richiamato dal DPCM 19.2.2014, all’interno del medesimo contratto collettivo di secondo livello;
- la possibilità di detassare, entro il limite di importo massimo pari, per il 2014, a 3.000,00 euro, elementi retributivi appartenenti all’uno o all’altro gruppo (ad esempio, voci retributive erogate in esecuzione della prima nozione per un importo di 1.500,00 euro e voci retributive erogate in base al secondo “canale” per altri 1.500,00 euro).

3.5 DECORRENZA DELL’AGEVOLAZIONE

La possibilità di ricorrere alla detassazione decorre dalla data della sottoscrizione di un contratto collettivo aziendale o territoriale rispettoso dei criteri dettati dal DPCM 22.1.2013, confermati, per il 2014, dal DPCM 19.2.2014.

Non rileva, invece, la data di entrata in vigore di quest’ultimo provvedimento (14.5.2014), essendo possibile considerare validi – purché in corso di efficacia e conformi alle disposizioni sopra esaminate – anche contratti collettivi di secondo livello già esistenti a tale data.

Ciò comporta che, in presenza delle condizioni soggettive, oggettive e reddituali previste, la tassazione agevolata possa essere applicata:

- nel caso di contratti collettivi di secondo livello in materia di detassazione sottoscritti (o scaduti alla fine del 2013 e semplicemente rinnovati) nel 2014, dalla data di sottoscrizione/rinnovo, indipendentemente dal fatto che si tratti di una data successiva o anteriore alla data di entrata in vigore del DPCM in esame;

- nel caso di contratti collettivi di secondo livello in materia di detassazione sottoscritti prima del 2014, ma ancora in vigore in quanto dotati di valenza pluriennale, sin dall'1.1.2014.

Gestione delle situazioni delineatesi nel periodo 1.1.2014 - 14.5.2014

In base ai chiarimenti resi dal Ministero del Lavoro e dall'Agenzia delle Entrate, da quanto sopra esposto discende che, qualora il sostituto d'imposta abbia assoggettato al regime fiscale agevolato somme erogate nel periodo 1.1.2014 - 14.5.2014, l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10%:

- possa ritenersi corretta nei casi in cui il sostituto abbia agito nel rispetto dei parametri posti dal DPCM 22.1.2013 per il periodo d'imposta scorso, in presenza di pattuizioni già siglate (o rinnovate) a livello aziendale o territoriale per il 2014. In tali ipotesi, non è necessario operare variazioni ed è possibile continuare a detassare le somme qualificabili come "retribuzione di produttività" fino al raggiungimento del limite di importo massimo di 3.000,00 euro;
- comporti l'obbligo, per il sostituto, di procedere al versamento della differenza tra l'importo dell'imposta sostitutiva già versato e l'importo effettivamente dovuto in applicazione della tassazione ordinaria, con interessi e sanzioni, ove risulti che egli abbia operato in violazione dei suddetti parametri (avendo agito, ad esempio, sulla base di un accordo collettivo di secondo livello scaduto alla fine del 2013 e non ancora rinnovato per il 2014).

Il sostituto d'imposta che, invece, nell'attesa del DPCM attuativo, abbia per prudenza assoggettato a tassazione ordinaria somme corrisposte nei primi mesi del 2014, che ora, alla luce del medesimo, risultino agevolabili (in quanto erogate nel rispetto dei parametri posti dal DPCM 22.1.2013, in presenza di pattuizioni già siglate/rinnovate a livello aziendale o territoriale per l'anno in corso), può:

- applicare l'imposta sostitutiva con la prima retribuzione utile (anche quella di maggio, con versamento all'Erario entro il 16.6.2014);
- per il pregresso, recuperare le maggiori imposte versate rispetto a quanto effettivamente dovuto a titolo di imposta sostitutiva nella stessa busta paga oppure in sede di conguaglio fiscale (di fine anno o di fine rapporto).

3.6 DEPOSITO DEI CONTRATTI COLLETTIVI DI SECONDO LIVELLO PRESSO LA DPL

Per effetto del rinvio, da parte del DPCM 19.2.2014, alle disposizioni del DPCM 22.1.2013, continua, altresì, ad essere richiesto il deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali presso la Direzione territoriale del Lavoro (DTL) territorialmente competente, unitamente ad un'autodichiarazione di conformità degli stessi alla normativa in materia.

Al riguardo, il Ministero del Lavoro ha precisato che:

- l'adempimento in discorso, pur dovendo essere eseguito al fine di consentire il monitoraggio delle misure di detassazione ed un'ordinata e corretta assegnazione delle risorse, non costituisce una condizione cui è subordinata la concessione dell'agevolazione;
- il deposito degli accordi territoriali può essere effettuato anche da una delle associazioni firmatarie, senza dover essere ripetuto dai singoli datori di lavoro;
- l'"autodichiarazione di conformità" alla normativa non deve necessariamente essere contenuta in un atto separato, allegato ai contratti depositati, ma può essere posta direttamente all'interno degli stessi in sede di sottoscrizione.

Circa le tempistiche, dai medesimi chiarimenti ministeriali discende, inoltre, che il deposito debba essere effettuato entro i seguenti termini (comunque non perentori):

- in caso di contratti collettivi di secondo livello sottoscritti (o rinnovati per il 2014) dopo l'entrata in vigore del DPCM 19.2.2014 (14.5.2014), entro 30 giorni dalla sottoscrizione/rinnovo;
- in caso di contratti collettivi di secondo livello validi per il 2014 già esistenti alla suddetta data del 14.5.2014, entro 30 giorni dalla medesima data (ossia entro il 13.6.2014), con possibilità, qualora si tratti di contratti già depositati, a qualsiasi titolo, presso la DTL, di:

- procedere all'invio a quest'ultima, anche tramite posta elettronica certificata, della sola autodichiarazione di conformità ai DPCM 19.2.2014 e 22.1.2013, con l'indicazione degli estremi dei contratti stessi;
- non effettuare un nuovo deposito.

3.7 APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA E COMUNICAZIONI DEL LAVORATORE

Sul piano operativo, con riguardo all'applicazione dell'agevolazione fiscale da parte del datore di lavoro/sostituto d'imposta, continuano a potersi distinguere le seguenti ipotesi:

- il sostituto d'imposta, qualora abbia rilasciato il CUD 2014 ad un dipendente in relazione ad un rapporto di lavoro intercorso per l'intero anno 2013 senza altri rapporti di lavoro subordinato (o stipulato nel corso del 2013, ma con effettuazione del conguaglio complessivo di fine anno in relazione ai precedenti rapporti), può procedere, in presenza di tutte le condizioni, all'applicazione dell'imposta sostitutiva in via automatica, a prescindere da una richiesta esplicita o da dichiarazioni del dipendente;
- il lavoratore, qualora, pur avendo lavorato per l'intero 2013 alle dipendenze del sostituto chiamato ad applicare la detassazione, abbia intrattenuto, nel medesimo anno, altri rapporti di lavoro subordinato, percependo redditi da lavoro dipendente non gestiti dal medesimo datore di lavoro (certificati da diversi modelli CUD e non oggetto di conguaglio complessivo), in tal modo superando il limite reddituale di 40.000,00 euro, ha l'obbligo di comunicare al sostituto d'imposta l'inapplicabilità del regime fiscale agevolato. In mancanza di tale comunicazione, il sostituto d'imposta può procedere alla tassazione sostitutiva in via automatica, come nell'ipotesi di cui al punto precedente;
- qualora il sostituto d'imposta non sia lo stesso che ha rilasciato il CUD al lavoratore per l'anno 2013 (lavoratore assunto nel 2014) ovvero abbia rilasciato tale certificazione soltanto per un periodo inferiore all'anno (lavoratore assunto nel 2013 senza conguaglio complessivo di fine anno), è necessario che il lavoratore interessato comunichi al sostituto d'imposta, in forma scritta, l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel 2013 (anche nel caso in cui detto importo sia pari a zero);
- il dipendente deve comunicare al sostituto d'imposta la non spettanza dell'agevolazione qualora, nel corso del 2014, raggiunga il limite massimo di importo agevolabile di 3.000,00 euro, in virtù del percepimento, nel medesimo anno, di somme già assoggettate al prelievo fiscale sostitutivo nell'ambito di altri rapporti di lavoro subordinato.

3.8 CARATTERE OPZIONALE DEL REGIME FISCALE SOSTITUTIVO

Anche nel 2014, deve ritenersi che la disciplina incentivante abbia carattere opzionale, essendo destinata a trovare applicazione solo laddove risulti più vantaggiosa per il dipendente.

Conseguentemente, pur in presenza dei presupposti di legge, il sostituto d'imposta è tenuto ad applicare la tassazione ordinaria anche alle somme astrattamente agevolabili:

- qualora ne riscontri la maggior convenienza per il lavoratore;
- ovvero qualora il lavoratore abbia espressamente dichiarato per iscritto di voler rinunciare alla detassazione.

3.9 VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA TRAMITE IL MODELLO F24

In caso di adesione al regime della detassazione, il versamento dell'imposta sostitutiva del 10%, trattenuta sulle somme erogate al dipendente a titolo di "retribuzione di produttività" sulla base della contrattazione collettiva di secondo livello, deve essere effettuato dal sostituto d'imposta:

- mediante il modello F24;
- utilizzando i codici tributo a tal fine istituiti;
- entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento, analogamente alle altre ritenute.

3.10 OBBLIGHI DI INDICAZIONE NEL MODELLO CUD

Il sostituto d'imposta – per il quale resta ferma la possibilità di sanare eventuali omissioni o errori in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto – sarà, poi, chiamato a dare atto del suo operato in materia di detassazione nel modello CUD (CUD 2015 ovvero CUD 2014, in caso di richiesta della certificazione da parte del lavoratore conseguente alla cessazione del rapporto di lavoro prima della fine dell'anno 2014).

Dette informazioni dovranno inoltre confluire nel modello 770/2015 Semplificato.

3.11 APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA E RETTIFICHE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

In sede di dichiarazione dei redditi per il 2014, lo stesso lavoratore/contribuente:

- potrà procedere all'applicazione dell'imposta sostitutiva ove questa non sia stata applicata dal sostituto, sempreché, ovviamente, ne ricorrano i presupposti;
- potrà assoggettare a tassazione ordinaria gli emolumenti già tassati con imposta sostitutiva, allorché ritenga il regime fiscale ordinario più conveniente;
- sarà tenuto a far concorrere al reddito complessivo e ad assoggettare a tassazione ordinaria i redditi che, per qualsiasi motivo, siano stati assoggettati ad imposta sostitutiva in assenza dei presupposti e in violazione dei limiti prescritti.

3.12 EFFETTI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA AI FINI IRPEF

I redditi assoggettati all'imposta sostitutiva del 10%, entro il limite di importo massimo di 3.000,00 euro, non concorrono ai fini fiscali alla formazione del reddito complessivo del percipiente.

Da ciò deriva la possibilità, per il lavoratore che usufruisca del regime fiscale sostitutivo, di beneficiare, oltre che del risparmio di imposta conseguente all'applicazione, sulle voci retributive rientranti nel suddetto regime, dell'imposta "secca" del 10%, in luogo dell'aliquota IRPEF progressiva a scaglioni e delle relative addizionali regionali e comunali, anche dell'aumento delle detrazioni d'imposta riconosciute ai sensi degli artt. 12 e 13 del TUIR (detrazioni per carichi di famiglia e per redditi di lavoro), le quali diminuiscono all'aumentare del reddito.

Coordinamento con il bonus in busta paga del "decreto Renzi"

La circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 9 ha fornito chiarimenti sul coordinamento tra le misure di detassazione per l'incremento della produttività del lavoro di cui al DPCM 19.2.2014 e il credito (c.d. "bonus"), introdotto dall'art. 1 del DL 24.4.2014 n. 66 (c.d. "decreto Renzi", in vigore dal 24.4.2014 e in corso di conversione), a favore dei lavoratori dipendenti e dei titolari di alcuni redditi assimilati, aventi:

- un'IRPEF lorda, generata di tali redditi, superiore alle detrazioni d'imposta spettanti per lavoro dipendente e assimilato, ai sensi dell'art. 13 co. 1 del TUIR;
- un reddito complessivo IRPEF non superiore a 26.000,00 euro.

Secondo l'Agenzia, i redditi da lavoro dipendente assoggettati all'imposta sostitutiva del 10% prevista per gli incrementi di produttività:

- non rientrano nel reddito complessivo da considerare per la verifica della spettanza del *bonus* (fino a 26.000,00 euro) e per il calcolo dell'importo dello stesso (variabile a seconda che i soggetti interessati abbiano un reddito complessivo fino a 24.000,00 euro oppure superiore a 24.000,00 euro, ma non a 26.000,00 euro);
- devono comunque essere sommati ai redditi tassati in via ordinaria per la verifica della "capienza" dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni da lavoro spettanti.

3.13 EFFETTI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA AI FINI DELL'ISEE

Con riferimento alla rilevanza delle somme detassate ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE, c.d. "riccometro"), occorre, infine, considerare che:

- in base a quanto originariamente stabilito dall'art. 2 co. 2 del DL 27.5.2008 n. 93 (conv. L. 24.7.2008 n. 126), i redditi assoggettati all'imposta sostitutiva del 10%, entro il limite massimo di importo agevolabile, *"non concorrono ai fini ... della determinazione della situazione economica equivalente alla formazione del reddito complessivo del percipiente o del suo nucleo familiare"*;
- tale disposizione è stata considerata valida ed operante anche nei successivi periodi di imposta, indipendentemente da un espresso richiamo in sede di proroga dell'agevolazione;
- il DPCM 5.12.2013 n. 159, in vigore dall'8.2.2014, nel riformare la normativa in materia di ISEE, ha, invece, espressamente disposto l'inclusione, nel reddito da considerare ai fini della determinazione del suddetto indicatore, oltre al reddito complessivo IRPEF (tassato in via ordinaria), anche, in particolare, di tutti i redditi tassati con imposta sostitutiva.

La piena operatività della nuova disciplina è subordinata all'adozione di appositi provvedimenti di attuazione (che dovrebbero intervenire entro l'8.6.2014). Una volta che il suddetto percorso attuativo sarà portato a termine, il sistema basato sulla non concorrenza alla formazione del reddito complessivo ai fini dell'ISEE delle somme assoggettate all'imposta sostitutiva del 10%, prevista per gli incrementi di produttività, dovrà ritenersi completamente superato.

A Vostra disposizione per ulteriori chiarimenti cogliamo l'occasione per porgere cordiali saluti.

STUDIO FERRARI & GENONI