

Incremento della produttività del lavoro: tutte le novità per il 2011



Anno nuovo, nuove regole per le agevolazioni sulle somme corrisposte ai lavoratori correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione ed efficienza organizzativa.

Molto è cambiato nel tempo, in effetti, rispetto al regime di detassazione introdotto in via sperimentale nel 2008 con il decreto legge 27 maggio 2008, n. 93 convertito dalla legge 24 luglio 2008 n. 126 recante disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie.

Il quadro di riferimento - vuoi per via di disposizioni di contenuto molto tecnico, vuoi per lo stratificarsi delle proroghe susseguitesesi dal 2008 fino, da ultimo, alla finanziaria per l'anno 2011 - appare di non immediata lettura. A ciò è forse dovuta l'incertezza che ancor oggi residua negli addetti ai lavori nell'attuazione delle norme in questione.

Eppure i numerosi chiarimenti anche da ultimo diramati dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero del lavoro lasciano, invece, presagire un'ampia utilizzabilità dell'istituto, respingendo - coerentemente con la stagione anti-formalistica e sostanzialista avviata, anche nei provvedimenti di de-regolazione delle norme di gestione dei rapporti di lavoro, dal Ministero del lavoro - quei capziosi formalismi e quelle letture «causidiche» delle norme che tanto incidono sulla competitività delle nostre imprese e sulla (bassa) produttività del lavoro. Ciò nella convinzione che per sostenere la crescita e incrementare la produttività occorra lavorare di più. E ciò è vero non solo a livello complessivo, in termini di numero di persone che lavorano, secondo quello che era il vero obiettivo della legge Biagi, espressamente richiamato dall'art. 1 del Dlgs n. 276/2003. Altrettanto decisivo, sulla scorta anche delle comparazioni internazionali, è altresì il livello quantitativo espresso in numero di ore lavorate per anno, sulla base di modelli organizzativi efficienti, come dimostra la stessa attenzione del legislatore e della contrattazione collettiva sul regime degli orari di lavoro, che, rispetto ad altri istituti del diritto del lavoro, è l'ambito con maggiore e immediata incidenza su produttività aziendale e innovazione organizzativa.

Quadro normativo

- Art. 2, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93, conv. in legge 24 luglio 2008, n. 126 - Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro
- Art. 5, decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, conv. in legge 28 gennaio 2009, n. 2 - Detassazione contratti di produttività
- Art. 2, commi 156 e 157, legge 23 dicembre 2009, n. 191 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2010)
- Art. 53, decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, conv. in legge 30 luglio 2010, n. 122 - Contratto di produttività
- Art. 1, comma 47 della legge 13 dicembre 2010, n. 220 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2011)

Prassi

- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 287/E dell'8 luglio 2008
- Ministero del lavoro, risposta a interpello n. 27 del 4 agosto 2008
- Agenzia delle Entrate, circolare n. 49/E dell'11 luglio 2008
- Agenzia delle Entrate, circolare n. 59/E del 22 ottobre 2008
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 451/E del 25 novembre 2008
- Ministero del lavoro, risposta a interpello n. 25 del 20 marzo 2009
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 190/E del 22 luglio 2009
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 83/E del 17 agosto 2010
- Agenzia delle Entrate, circolari n. 47/E e 48/E del 27 settembre 2010
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 130/E del 14 dicembre 2010

L'evoluzione

dell'istituto dal 2008 fino al 2010

La tassazione agevolata era stata introdotta dall'art. 2 del Dl n. 93/2008 in via sperimentale per il secondo semestre del 2008 con riguardo alle somme erogate a livello aziendale per:

- a) prestazioni di lavoro straordinario;
- b) prestazioni di lavoro supplementare o prestazioni rese in funzione di clausole elastiche (contratti di lavoro a tempo parziale antecedenti all'entrata in vigore della legge);
- c) in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

Il beneficio consisteva, in base al citato articolo 2, nella soggezione di dette somme ad una imposta sostitutiva, applicata dallo stesso sostituto di imposta, dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali pari al 10%, entro il limite dell'importo complessivo di euro 3.000 lordi, agevolazione riservata ai soli lavoratori dipendenti che nel 2007 avessero percepito redditi da lavoro non superiori ad euro 30.000 lordi.

Le misure introdotte in via sperimentale nel 2008

Ambito di applicazione: Somme erogate dal 1° luglio al 31 dicembre 2008 (12 gennaio 2009) a livello aziendale per:

- a) prestazioni di lavoro straordinario;
- b) prestazioni di lavoro supplementare o prestazioni rese in funzione di clausole elastiche (contratti di lavoro a tempo parziale antecedenti all'entrata in vigore della legge);
- c) in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

Beneficio: Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali pari al 10%, applicata dal sostituto d'imposta, salva espressa rinuncia scritta del lavoratore.

Limiti: Importo complessivo delle somme non superiore a 3.000 euro lordi.

Soggetti: Prestatori di lavoro subordinato appartenenti al settore privato, che, nell'anno 2007, abbiano percepito un reddito non superiore a 30.000 euro (soggetto a tassazione ordinaria), anche in relazione a più rapporti di lavoro.

I vantaggi (diretti ed indiretti) derivanti dalla detassazione

- i compensi «variabili» beneficiano di una minore tassazione pari alla differenza fra le attuali aliquote progressive a scaglioni e quella sostitutiva del 10%;

- aumentano le detrazioni per lavoro dipendente e per carichi di famiglia che diminuiscono all'aumentare del reddito; conseguentemente, la «neutralità» ai fini del reddito complessivo del lavoratore degli importi variabili sempre nei limiti di 3.000 e 6.000 euro comporta un aumento delle detrazioni e, per differenza, un minore carico fiscale in capo al dipendente;

- diminuisce il prelievo fiscale relativo alle addizionali in quanto la base imponibile è la stessa determinata ai fini Irpef.

Tali misure sono poi state prorogate (art. 5, Dl 29 novembre 2008, n. 185, conv. in legge 28 gennaio 2009, n. 2) per tutto il 2009 e trovavano applicazione, per tale anno, entro il limite di importo complessivo di 6.000 euro lordi, per i titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, per l'anno 2008, ad euro 35.000, al lordo delle somme assoggettate nel 2008 alla imposta sostitutiva del 10%. La verifica dei limiti di reddito riguarda, perciò, i soli redditi di lavoro dipendente (art. 49 Tuir), comprese le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati nonché le somme di denaro per crediti di lavoro (art. 429, ultimo comma, c.p.c.); mentre non è rilevante l'eventuale superamento di tali limiti per effetto di redditi diversi da quelli da lavoro dipendente.

La proroga per il 2009 era tuttavia limitata agli incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

L'ulteriore proroga, fino al 31 dicembre dell'anno appena cessato, era poi stata disposta dall'art. 2, commi 156 e 157, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 (legge finanziaria 2010).

I benefici per gli anni 2009-2010

Ambito di applicazione: Somme erogate dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 (31 dicembre 2010) a livello aziendale:

- c) in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

Beneficio: Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali pari al 10%, applicata dal sostituto d'imposta, salva espressa rinuncia scritta del lavoratore.

Limiti: Importo complessivo delle somme non superiore a 6.000 euro lordi.

Soggetti: Prestatori di lavoro subordinato appartenenti al settore privato, che, nell'anno precedente, abbiano percepito un reddito non superiore a 35.000 euro (soggetto a tassazione ordinaria), anche in relazione a più rapporti di lavoro.

Voci retributive - Imposta sostitutiva	2008	2009	2010
lavoro straordinario	SÌ	NO	NO
lavoro supplementare	SÌ	NO	NO
premi di produttività e di risultato	SÌ	SÌ	SÌ

Ambito di applicazione soggettivo - Della detassazione, in base alle norme fin qui citate, sono beneficiari tutti i lavoratori subordinati del settore privato, anche non imprenditori, dovendosi dare alla espressione «somme erogate a livello aziendale» di cui all'art. 2 del Dl n. 93/2008 un senso atecnico (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 59/E 2008 e ris. Agenzia delle Entrate n. 451/2008, che ha espressamente riconosciuto il beneficio in relazione a dipendenti da Fondazioni di diritto privato). Sono esclusi, quindi, i dipendenti delle pubbliche amministrazioni (come tali definite dall'art. 1, comma 2, Dlgs n. 165 del 30 marzo 2001, a nulla rilevando la circostanza che il rapporto di lavoro sia disciplinato da contratti di tipo privatistico ovvero da contratti stipulati per settori privati); non beneficiano della detassazione nemmeno i dipendenti delle Comunità montane, o altri dipendenti pubblici che eventualmente prestino l'attività sulla base di contratti collettivi applicabili al settore privato (ad esempio i dipendenti delle Autorità portuali, circ. Agenzia delle Entrate n. 59/E 2008); gli «addetti alle sistemazioni idraulico-agrarie ed idraulico-forestali», assunti dalla Comunità montane, che prestano servizio sulla base di uno specifico contratto nazionale di lavoro privatistico, diverso cioè da quelli disciplinati dal decreto legislativo n. 165/2001 (ris. Agenzie delle Entrate n. 415/E); i lavoratori delle agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.

Esclusi, altresì, i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ad esempio i collaboratori, anche nella modalità a progetto). Vi rientrano, viceversa, anche i lavoratori dipendenti di lavoratori autonomi, i lavoratori in somministrazione, dipendenti da agenzie per il lavoro, anche nell'ipotesi in cui le somme erogate abbiano come riferimento prestazioni rese nel settore della pubblica amministrazione; i lavoratori dipendenti di fondazioni private, dotate di personalità giuridica privata, senza scopo di lucro, purché per il conseguimento degli scopi istituzionali operino coerentemente alla loro natura di persona giuridica privata (ris. Agenzia delle Entrate n. 451/E del 25 novembre 2008), i lavoratori marittimi (circ. Agenzia delle Entrate n. 59/E).

Ambito di applicazione

Somme **erogate** dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2009 (termine poi prorogato al 31 dicembre 2010).

Le somme devono essere effettivamente erogate dal sostituto d'imposta. Trova applicazione il generale criterio di cassa, indipendentemente dal periodo di maturazione delle somme.

Soggetti beneficiari:

Prestatori di lavoro subordinato appartenenti al settore privato:

sono esclusi i dipendenti delle pubbliche amministrazioni, nonché i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ad esempio co.co.pro.)

Reddito nell'anno precedente non superiore a 35.000 euro lordi, soggetto a tassazione ordinaria (art. 49 Tuir): può essere relativo a più rapporti di lavoro dipendente (ad esempio pensioni, assegni ad esse equiparate), con esclusione dei redditi di altro genere acquisiti (ad esempio autonomo, di fabbricati). Sono esclusi i redditi assoggettati a tassazione separata.

Ambito di applicazione oggettivo - L'estensione al 2009 e poi al 31.12.2010 del beneficio con esclusivo riguardo alle somme di cui alla lettera c) dell'art. 2 del Dl n. 93/2008 (cioè in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa), e non invece alle voci retributive di cui alle lettere a) e b) ha fatto insorgere alcuni dubbi interpretativi.

Il Ministero del lavoro e l'Agenzia delle Entrate, con la circolare congiunta n. 59/2008 hanno chiarito che la mancata proroga delle disposizioni sullo straordinario, sul lavoro supplementare e sulle clausole flessibili del part time, non precludeva, comunque, l'applicabilità del regime di tassazione laddove le somme, corrisposte anche a tali titoli, fossero riconducibili a incrementi di produttività ovvero agli altri indicatori.

Un passaggio di quella circolare - che, a titolo esemplificativo delle somme assoggettabili faceva riferimento agli straordinari forfettizzati ed ai superminimi correlati ad incrementi produttivi - aveva però lasciato aperto il dubbio in merito alla possibilità, negata da alcune letture restrittive, di detassare anche le somme erogate per prestazioni di lavoro straordinario propriamente intese.

L'Agenzia ed il *Welfare* sono quindi tornati sul punto prima con la risoluzione 83/E del 17 agosto 2010 e poi con le circolari n. 47/E e 48/E del 27 settembre 2010.

Questa più recente prassi conferma la legittimità di un'interpretazione estensiva. È agevolabile infatti, come si legge nella circolare 47/E, lo straordinario riconducibile nella previsione della richiamata lettera c) dell'art. 2 per il quale sussista un vincolo di correlazione con i parametri di produttività, così come richiesto per le altre retribuzioni premiali previste da tale disposizione, vincolo che può sussistere sia nell'ipotesi di straordinario cosiddetto forfetizzato, reso dai dipendenti che non sono vincolati dall'orario di lavoro, sia per le altre tipologie di prestazione straordinaria di lavoro. Analogo criterio è richiamato relativamente alle prestazioni di lavoro supplementare o reso sulla base di clausole elastiche. Medesima *ratio* sottende altresì l'applicabilità del beneficio con riguardo al lavoro notturno: anche l'agevolazione delle retribuzioni relative alle prestazioni di lavoro notturno e di lavoro organizzato su turni è subordinata al perseguimento di un incremento di produttività.

L'ambito di applicazione oggettivo della detassazione è dunque, come si evince dal complesso delle interpretazioni congiunte del Ministero del lavoro e del Ministero delle finanze, decisamente ampio, rientrandovi tutte quelle somme che, a qualunque titolo ed a prescindere dalle innumerevoli e necessariamente limitate elencazioni esemplificative che si possano fare, siano comunque riconducibili ad incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività legati all'andamento economico dell'impresa.

A titolo esemplificativo: somme erogate per prestazioni di lavoro straordinario (anche forfetizzato), per lavoro notturno ordinario, per lavoro supplementare; indennità e maggiorazioni retributive corrisposte in funzione di orario articolato su turni, orario a ciclo continuo o sistemi di «banca delle ore»; indennità di reperibilità, di disagio; maggiorazioni retributive per lavoro festivo; premi presenza, di rendimento, *una tantum*, «consolidati»; compensi erogati per Rol residui o per periodi di ferie e permessi non fruiti, e via dicendo.

Non sono assoggettate invece all'imposta sostitutiva:

- le erogazioni effettuate per incentivare le «risoluzioni consensuali» con i dipendenti, anche nelle ipotesi in cui tali incentivi siano determinati per realizzare affinamento della struttura organizzativa, finalizzato al miglioramento dell'impresa, con l'obiettivo di incrementarne i livelli di produttività (circ. Agenzia delle Entrate 59/E/2008);

- gli importi stabilmente riconosciuti in misura fissa che sono entrati nel patrimonio del lavoratore, come ad esempio il superminimo individuale (circ. Agenzia delle Entrate 59/E/2008);

- nelle ipotesi di tassazione del reddito di lavoro dipendente sulla base delle retribuzioni convenzionali, le prestazioni di lavoro straordinario e a quelle premiali non potranno essere assoggettate all'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10% prevista dal 93/2008 (circ. Agenzia 59/E/2008). Va altresì precisato che, come chiarito dalla circ. 49/E/2008, per rientrare nel regime di tassazione agevolata gli incrementi di produttività, innovazione, efficienza, ovvero il conseguimento di elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa non devono, peraltro, essere necessariamente nuovi e innovativi rispetto al passato, né devono necessariamente consistere in risultati che, dal punto di vista meramente quantitativo, siano superiori a quelli ottenuti in precedenti gestioni, purché comunque costituiscano un risultato ritenuto positivo dall'impresa. Nel regime di tassazione agevolata rientrano infine anche quelle somme erogate dai datori di lavoro in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività, ancorché determinati in ambito territoriale sulla base di indicatori correlati all'andamento congiunturale e ai risultati conseguiti dalle imprese di uno specifico settore in ambito territoriale.

La «prova» della riconducibilità delle somme erogate agli incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa o ad elementi di competitività e redditività - Con riguardo alla normativa fin qui esaminata e quindi con esclusivo

Somme soggette al regime di detassazione

così come indicate dalla prassi amministrativa, riconducibili a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa

Circolare n. 49/E/2008

Premi di rendimento, forme di **flessibilità oraria**, maggiorazioni retributive corrisposte in funzione di **orari a ciclo continuo o sistemi di «banca delle ore»**, **indennità di reperibilità o di turno**, **premi e somme corrisposte una tantum** ecc., qualora comportino un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa ovvero siano legati alla competitività e redditività della impresa.

Circolare n. 59/E/2008

Lavoro festivo: possono rientrare nello speciale regime di tassazione, là dove diano luogo a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa ed altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa:

- **le somme erogate al personale che presta la propria opera nelle festività in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate**, ciò anche per la quota di retribuzione per la prestazione svolta all'interno dell'orario contrattuale di lavoro (per esempio part time di 30 ore settimanali che include anche la domenica);

- **l'indennità o maggiorazione che viene corrisposta ai lavoratori che, usufruendo del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica** (sia nel caso di riposo compensativo che di spostamento definitivo del turno di riposo), **siano tenuti a prestare lavoro ordinario la domenica.**

Lavoro notturno: «...le somme erogate per il lavoro notturno ordinario in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate».

Straordinario forfetizzato: si deve riferire all'intero importo corrisposto al lavoratore a titolo di straordinario forfetario indipendentemente dalla effettività di prestazioni lavorative eccedenti l'orario normale. E ciò perché in questo caso il regime applicabile è, di regola, quello di cui alla lett. c) dell'articolo 2, comma 1, del decreto-legge n. 93/2008, più che la lett. a), che infatti pare di difficile applicazione soprattutto con riferimento a quel personale non soggetto alla disciplina dell'orario di lavoro.

Premi di produttività e somme erogate per incremento della produttività ed efficienza: le somme erogate ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lett. c), vanno intese in senso ampio stante la finalità del provvedimento; si possono menzionare, a titolo esemplificativo, i compensi erogati per **Rol residui o per periodi di ferie e permessi non fruiti** entro i limiti previsti dalla legge e dalla contrattazione collettiva ovvero i **premi comunque legati a risultati di efficienza organizzativa** come, per esempio, i **premi presenza** (Interpello n. 25 del 20 marzo 2009 del Ministero del lavoro) ovvero i premi erogati in caso del **mancato verificarsi di infortuni in azienda.**

Possono rientrare nella misura anche le **indennità o maggiorazioni di turno** o comunque le **maggiorazioni retributive corrisposte per lavoro normalmente prestato in base a un orario articolato su turni**, stante il fatto che l'organizzazione del lavoro a turni costituisce di per sé una forma di efficienza organizzativa, così come le speciali indennità aggiuntive che diano luogo a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, nonché le somme erogate per lo svolgimento di **mansioni promiscue e intercambiabilità** e, in generale, tutti gli altri emolumenti, anche riconosciuti in misura fissa e stabile, purché connessi, nel loro complesso, a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e ad altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico della impresa (così, può considerarsi «agevolabile» l'eventuale quota fissa di un premio composto anche da una quota variabile, legata ai richiamati elementi di valutazione dell'andamento aziendale).

Risoluzione n. 83/2010

Indennità o maggiorazioni di turno o comunque le **maggiorazioni retributive corrisposte per lavoro normalmente prestato in base ad un orario su turni**, stante il fatto che «l'organizzazione del lavoro a turni costituisce di per sé una forma di efficienza organizzativa».

Peraltro l'agevolazione compete a prescindere dal fatto che l'organizzazione del lavoro a turni sia adottata per la prima volta dall'impresa ma anche nel caso in cui questa applichi un nuovo e più ampio schema di turnazione che determini «incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa». Tale affermazione conferma quanto già chiarito dalla circolare n. 49 che sottolinea come gli elementi di produttività ed efficienza non debbano necessariamente essere nuovi o innovativi rispetto al passato.

Somme erogate a titolo di lavoro notturno ordinario, in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate, sempre che le prestazioni di lavoro notturno diano luogo o siano comunque collegate ad incrementi di produttività, di competitività dell'impresa o ad altri elementi connessi all'andamento economico dell'impresa.

Erogazioni relative alle prestazioni di lavoro straordinario a condizione che le stesse siano riconducibili ad incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c), del DI n. 93/2008.

Circolare 47/E/2010

Lavoro straordinario per il quale sussista un vincolo di correlazione con i parametri di produttività. Il vincolo può sussistere sia nell'ipotesi di **straordinario cosiddetto «forfetizzato»**, reso dai dipen-

denti che non sono vincolati dall'orario di lavoro, sia per le **altre tipologie di prestazione straordinaria di lavoro**. Analogo criterio risulta valido per ricondurre nel beneficio fiscale le prestazioni di **lavoro supplementare o reso sulla base di clausole elastiche**.

Anche l'agevolazione delle **retribuzioni relative alle prestazioni di lavoro notturno e di lavoro organizzato su turni** è subordinata al perseguimento di un incremento di produttività.

Risoluzione 130/E/2010

Il **lavoro a turni** deve ritenersi in linea di principio riconducibile nel regime di tassazione agevolato, così come vi rientra, se correlato ad incrementi di produttività, competitività e redditività, il **lavoro notturno, compreso quello reso da lavoratori non turnisti**.

Tabella esemplificativa

Voci retributive – Imposta sostitutiva	2008	2009 - 2010
<p>Compenso per lavoro straordinario (a fronte di prestazioni rese oltre il normale orario definito dai Ccnl, ma anche dalla contrattazione territoriale e aziendale)</p> <ul style="list-style-type: none"> - la quota di retribuzione ordinaria oltre alla quota relativa alla maggiorazione spettante per le ore straordinarie, - lo straordinario forfezzato: rientra tra le somme ad oggi detassabili in quanto la circolare n. 59/2008, al punto 4, le riconduce alla natura di premio. 	Sì	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)
<p>Compenso per lavoro supplementare (lavoro reso oltre l'orario concordato, ma nei limiti dell'orario a tempo pieno applicabile a tutti i part time).</p>	Sì	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)
<p>Compenso per lavoro notturno (prestazione effettuata nell'arco del periodo notturno così come definito dal Contratto di lavoro).</p> <ul style="list-style-type: none"> - le somme erogate per il lavoro notturno ordinario in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate; - l'eventuale maggiorazione spettante per le ore di ordinario lavoro effettivamente prestate in orario notturno. 	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)
<p>Compenso per lavoro festivo</p> <ul style="list-style-type: none"> - la maggiorazione corrisposta ai lavoratori che, usufruendo del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica (con spostamento definitivo del turno di riposo), siano tenuti a prestare lavoro ordinario la domenica. 	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)
<p>Indennità e maggiorazioni</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'indennità di turno o comunque le maggiorazioni retributive corrisposte per lavoro normalmente prestato in base a un orario articolato su turni, stante il fatto che l'organizzazione del lavoro a turni costituisce di per sé una forma di efficienza organizzativa; - le maggiorazioni retributive legate a orari a ciclo continuo; - le maggiorazioni retributive legate a banca ore; - l'indennità di reperibilità, di disagio. 	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)
<p>Premi</p> <ul style="list-style-type: none"> - i premi una tantum, - i premi di rendimento, - i premi o le provvigioni su vendite percepiti normalmente in base a percentuali sul fatturato a condizione che comportino un incremento di produttività del lavoro; - i premi presenza ovvero i premi erogati in caso del mancato verificarsi di infortuni in azienda, se comunque legati a risultati di efficienza organizzativa; - i premi «consolidati», ovvero le somme che continuano ad essere corrisposte per effetto di livelli di competitività e redditività acquisiti nel tempo, anche se inseriti in un nuovo sistema premiante, sempre collegato all'andamento aziendale. 	Sì	Sì
<p>altre voci retributive</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gli importi corrisposti a titolo di Elemento economico territoriale (vedi circolare n. 59/2008, punto 11 del Ministero del lavoro che ricomprende, tra le somme detassabili, anche l'elemento economico territoriale, previsto dalla contrattazione collettiva del settore edile (per aziende dell'industria, piccola industria, artigiane e cooperative): 	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)	Sì (se riconducibile ad incrementare la produttività)

Voci retributive – Imposta sostitutiva	2008	2009 - 2010
<p>«Si ritiene che l'elemento economico territoriale del settore edile debba essere incluso nell'applicazione dell'imposta sostitutiva qualora costituisca un elemento retributivo erogato in corrispondenza di incrementi di produttività, innovazione, efficienza, ovvero per il conseguimento di elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico della impresa e non una somma stabilmente riconosciuta al lavoratore».</p> <p>- le ferie e i permessi pagati (per Rol residui o per periodi di ferie e permessi non fruiti entro i limiti previsti dalla legge).</p> <p>Si evidenzia che il regime fiscale agevolato trova applicazione anche quando la liquidazione dei Rol avviene su base periodica in virtù di disposizioni della contrattazione collettiva, oltre che nei casi di esplicita richiesta del lavoratore, sempre che quest'ultima ipotesi sia contemplata dalla contrattazione collettiva applicata;</p> <p>- forme di flessibilità oraria;</p> <p>- ogni altra retribuzione variabile in relazione alla funzione svolta, al tempo di lavoro, ovvero ai risultati prodotti, indipendentemente dal nome attribuito alla somma.</p>		

riferimento al periodo luglio 2008-31 dicembre 2010, per essere sottoposte a tassazione agevolata, le somme possono essere previste dai contratti collettivi, ma possono anche essere riconosciute in modo unilaterale, senza alcuna previsione contrattuale collettiva, dal datore di lavoro.

In tal caso, la correlazione tra somma corrisposta e parametri di produttività deve essere documentata da parte del datore di lavoro. I

n un'ottica di semplificazione burocratica e di autoreponsabilizzazione delle imprese, peraltro, la prassi amministrativa (si vedano in particolare le circolari n. 49/2008, nn. 47 e 48/2010) ha ribadito che è sufficiente che le somme siano comunque documentabili dall'impresa.

Ad esempio ci si può avvalere di una comunicazione scritta al lavoratore della motivazione della somma corrisposta ovvero una dichiarazione dello stesso datore di lavoro che attesti che la prestazione lavorativa abbia determinato un risultato utile per il conseguimento di elementi di competitività e redditività.

Da ultimo, la risoluzione n. 130/E del 14 dicembre 2010 ha chiarito che la dichiarazione datoriale attestante il perseguimento della finalità di incremento di produttività deve essere effettuata con un'esplicita dichiarazione da apporre nello spazio riservato alle annotazioni della certificazione Cud. Tale attestazione è condizione di per sé sufficiente a provare l'esistenza della finalità di incremento della produttività richiesta dalla norma.

Pur non essendo necessaria una previsione collettiva al fine della individuazione delle somme assoggettabili alla detassazione, il ruolo della contrattazione collettiva era comunque, già prima delle novità introdotte nel nuovo anno (su cui ci si soffermerà a breve), rilevante.

Si pensi, ad esempio, al regime degli straordinari, ove la possibilità accordata dal Dlgs n. 66/

2003 alla contrattazione collettiva di indicare a fini contrattuali una minor durata dell'orario normale di lavoro, rispetto alle quaranta ore previste dalla legge, apre all'assoggettabilità all'imposta sostitutiva di un maggior numero di ore lavorate.

O, ancora, all'organizzazione del lavoro a turni, su cui pure ha ampio e decisivo margine di intervento la contrattazione collettiva, che - tanto se adottata per la prima volta dall'impresa quanto nel caso in cui questa applichi un nuovo e più ampio schema di turnazione o, avendo un'organizzazione necessariamente articolata su turni in funzione delle esigenze del servizio, vari periodicamente la composizione e la collocazione dei turni - è assoggettabile a detassazione laddove dia comunque luogo a incrementi di produttività.

Le novità per il 2011

L'articolo 1, comma 47, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 ha sostituito, all'articolo 5, comma 1, del decreto legge n. 185/2008 le parole: «31 dicembre 2010» con «31 dicembre 2011». Il regime di detassazione (introdotto dal Dl n. 93/2008, poi prorogato dal decreto legge n. 185/2008 fino alla fine del 2009 e dalla finanziaria per il 2010 fino alla fine dello scorso anno) è quindi ulteriormente prorogato per tutto l'anno in corso.

Vi sono tuttavia sensibili differenze rispetto al passato.

Una prima considerazione riguarda l'ambito soggettivo di applicazione della norma.

Per il periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011, fermo restando il limite di reddito assoggettabile al regime agevolato ad euro 6.000, la disciplina si applica ai titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2010, a 40.000 euro.

Annualità	Limite di reddito assoggettabile al regime agevolato	Anno di riferimento del reddito di lavoro dipendente	Limite reddito di lavoro dipendente
2008	€ 3.000,00	2007	€ 30.000,00
2009	€ 6.000,00	2008	€ 35.000,00
2010	€ 6.000,00	2009	€ 35.000,00
2011	€ 6.000,00	2010	€ 40.000,00

Un altro aspetto rilevante è costituito dal fatto che il legislatore della finanziaria per il 2011 ha specificato che l'annualità sulla quale deve essere calcolato il limite di importo complessivo di 6.000 euro lordi è il 2010. La novità più significativa è però rappresentata dal richiamo, nell'art. 1, c. 47, legge 13 dicembre 2010 n. 220, all'art. 53, c. 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, conv., con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. La proroga a tutto il 2011 del regime di detassazione è cioè definito, dal legislatore della finanziaria, una «attuazione» della disposizione di cui all'art. 53 del Dl n. 78/2010. Ebbene, quest'ultima norma citata (rubricata «contratto di produttività») stabilisce: «nel periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011, le somme erogate ai lavoratori dipendenti del settore privato, in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali e correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale sono soggette a una imposta sostitutiva della imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali. Tale disposizione trova applicazione entro il limite complessivo di 6.000 euro lordi e per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro». Il rapporto fra le due norme non pare porre significativi problemi con riguardo alle voci di retribuzione soggette a detassazione. L'art. 2, lett. c), Dl 93/2008, prorogato dall'art. 5, c. 1, del Dl 185/2008, ed ora nuovamente prorogato dalla finanziaria per il 2011 fa riferimento alle somme «erogate in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa». L'art. 53, Dl n. 78/2010 richiama, invece, le somme erogate correlate a «incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento

rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale». Qualche differenza di termini fra le due formulazioni c'è, ma sostanzialmente esse non paiono così significative. Se mai, dall'art. 53 del Dl n. 78/2010 pare potersi a maggior ragione argomentare - nel solco delle interpretazioni date fino ad ora dalla prassi amministrativa - la lettura estensiva delle somme detassabili essendo richiamati in questa norma anche gli importi comunque correlati ad ogni elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale, formulazione questa obiettivamente abbastanza ampia. La novità di maggior pregnanza è invece rappresentata dalla necessità di un previo contratto collettivo. In effetti, essendo l'art. 1, c. 47, della finanziaria per il 2011 non soltanto una proroga dei termini precedentemente fissati dal Dl n. 185/2008, bensì una attuazione dell'art. 53 del Dl n. 78/2010 è coerentemente a quest'ultima disposizione che deve aversi riguardo quanto alle condizioni di applicazione. Contrariamente a quanto avvenuto negli anni dal 2008 al 2010 non sarà cioè sufficiente una determinazione unilaterale datoriale, bensì saranno assoggettati al beneficio i soli importi erogati in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali. Al riguardo però non varranno, si deve ritenere, i restrittivi principi che la prassi Inps (circ. n. 82 del 6.8.2008) aveva dettato in merito alle condizioni di accesso, su istanza aziendale, allo sgravio contributivo di cui all'art. 1, c. 67, legge 24.12.2007, n. 247. L'Inps, in quella circostanza, si era espressa nel senso che, per accedere allo sgravio contributivo, i contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello, dovessero essere sottoscritti dai datori di lavoro e depositati, a cura dei medesimi o dalle associazioni a cui aderiscono, presso le Dpl entro 30 giorni dalla data della loro stipulazione. Per l'accesso al beneficio era quindi vincolante - secondo la circolare Inps - il deposito, presso la Direzione provinciale del lavoro competente, degli accordi sottoscritti dai datori; in assenza, i contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello non potranno essere ammessi allo sgravio contributivo. Nel caso della detassazione, tuttavia, posto che essa non succede ad una previa istanza e ad una ammissione allo sgravio - come invece accade per la decontribuzione, anche in virtù dei limiti delle risorse stanziare e, di conseguenza, anche della necessità di tener conto della priorità delle domande - la necessità di un previo accordo collettivo va letta in senso ampio, nella accezione cioè del diritto comune, ove - come conferma la stessa giurisprudenza (*ex multis* Cass. 15.2.1998,

n. 1753; Cass. 13.12.1995, n. 12757; Cass. 22.3.1995, n. 3318) - manca una tipizzazione di legge ed un onere formale. Pare quindi possano concorrere ad incrementi di produttività accordi collettivi non cristallizzati in un documento cartolare e cionondimeno riconducibili, a livello di fonti del diritto, al generale principio di libertà di azione sindacale di cui all'art. 39 Cost. Per l'applicazione dell'imposta sostitutiva è pertanto necessaria, ed al contempo sufficiente, l'attestazione, da parte datoriale, eventualmente anche nel CUD, che ricorrano i due seguenti presupposti concomitanti:

a) le somme (così come per gli anni 2008-2010, secondo la prassi sopra ricordata dell'Agenzia e del Ministero del lavoro) sono correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, in relazione a risultati riferibili all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale e

b) che esse sono state erogate in attuazione di quanto previsto da uno specifico accordo o contratto collettivo territoriale o aziendale.

Stante l'applicazione della misura negli anni passati anche ai contratti collettivi nazionali di settore che, non di rado, sono appositamente intervenuti per rendere operativa l'agevolazione fiscale in esame, pare debba riconoscersi la possibilità di stipulazione di appositi accordi o contratti territoriali o anche solo aziendali (nella ampia accezione sopra ricordata) che replichino i contenuti della contrattazione nazionale di riferimento (come, ad esempio, lo straordinario, i turni, il lavoro notturno) al fine di mantenere l'operatività delle intese raggiunte in attuazione della misura. Così come nulla vieta, sempre al fine di rendere operativa la misura, la stipulazione di appositi accordi territoriali quadro o aziendali che disciplinino la materia, anche rinviando ai contenuti dei contratti collettivi nazionali di riferimento quanto a istituti come lo straordinario, il lavoro notturno o i turni.

Gli importi sono assoggettabili alla imposta sostitutiva anche sul solo presupposto che essi siano stati corrisposti in attuazione di accordi o contratti collettivi territoriali (che possono essere anche accordi quadro, cioè validi per una pluralità di settori) o aziendali (che possono anche essere di rilevanza nazionale come in caso di imprese con pluralità di impianti e siti produttivi) che prevedano modalità di organizzazione del lavoro che siano, in base a una valutazione della parte datoriale, tali da perseguire una maggiore produttività e competitività aziendale (come, a titolo meramente esemplificativo, in attuazione di una certa turnazione stabilita in un contratto aziendale, o della regolamentazione, sempre in tali sedi, del lavoro notturno o straordinario), senza

che sia necessario che l'accordo o il contratto collettivo espressamente e formalmente dichiarino che le somme corrisposte siano finalizzate a incrementi di produttività. Sulle novità ora delineate si attende un chiarimento, che secondo le anticipazioni dovrebbe essere emanato nei prossimi giorni, da parte dei ministeri competenti nel quale dovrebbero essere trattate alcune questioni dubbie già sottoposte dai contribuenti. Con riguardo al lavoro in cooperativa, ad esempio, si pone l'interrogativo sulla riconducibilità alla nozione di accordo collettivo, ai fini della normativa in esame, dei ristorni: essi, in effetti, costituiscono, secondo la giurisprudenza (*ex multis* Cass. 8.9.1999, n. 9513), una integrazione della retribuzione corrisposta dalla cooperativa per le prestazioni del socio e sono erogati sulla base dell'atto costitutivo (art. 2521 c.c.) condiviso dai soci-lavoratori e deliberati dalla collettività dei soci-cooperatori in sede assembleare (art. 3 l. 142/2001). Con riferimento al lavoro in somministrazione, giusto il disposto di cui all'art. 23, c. 4, Dlgs 276/2003 (in base al quale «i contratti collettivi applicati dall'utilizzatore stabiliscono modalità e criteri per la determinazione e corresponsione delle erogazioni economiche correlate ai risultati conseguiti nella realizzazione di programmi concordati tra le parti o collegati all'andamento economico dell'impresa»), pare ragionevole prospettare che spetti ai contratti collettivi aziendali o territoriali applicati dall'utilizzatore determinare le modalità di applicazione della misura ai lavoratori in somministrazione. Va ricordato, infine, che nel periodo dall'1.1.2011 al 31.12.2011 le somme detassabili beneficavano altresì dello sgravio dei contributi dovuti dal lavoratore e dal datore di lavoro (art. 53, c. 2, Dl 78/2010) secondo le regole seguenti:

- le retribuzioni oggetto di sgravio sono quelle correlate ad incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale;

- l'ammontare complessivo delle erogazioni ammesse allo sgravio è fissato entro il limite massimo del 5% della retribuzione contrattuale percepita dal lavoratore (per gli emolumenti erogati nel 2009 il limite è stato fissato al 2,25%);

- lo sgravio contributivo per il datore (contributi a proprio carico) è fissato in 25 punti percentuali massimi;

- lo sgravio contributivo per il lavoratore è pari all'intero valore della contribuzione a suo carico;

- per l'applicazione dello sgravio contributivo occorre ottenere, previa istanza all'Inps, un'autorizzazione alla copertura.

Detassazione: l'esposizione dei dati nei modelli CUD, 770 e 730

L'esposizione dei dati nel modello CUD

Mentre i datori, professionisti e associazioni di categoria hanno appena terminato i conguagli fiscali sulle somme riconosciute detassabili dopo i chiarimenti forniti dall'Agenzia (ris. n. 83/2010 e circ. nn. 47/2010 e 48/2010), l'amministrazione finanziaria ha già pubblicato il nuovo modello CUD 2011 (versione del 17.1.2011). Come indicato in precedenza, l'ambito di applicazione della detassazione è stato notevolmente ampliato (anche per i periodi pregressi) ricomprendendo i compensi corrisposti per lavoro notturno (retribuzione ordinaria e maggiorazione), per turni (maggiorazioni o indennità) e per lavoro straordinario se riconducibili a un incremento di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. Il chiarimento è giunto in corso d'anno e consente di recuperare ancora, qualora spettante, per il 2010 il beneficio della tassazione agevolata in sede di conguaglio fiscale. È più complesso invece il recupero della maggiore imposta già trattenuta per le annualità già chiuse. L'Agenzia consentiva nella ris. n. 83/E del 17.8.2010, con riferimento alle retribuzioni sottoposte per gli anni passati alla tassazione ordinaria, anziché all'imposta sostitutiva del 10%, che i lavoratori dipendenti potranno far valere la tassazione più favorevole in sede di dichiarazione dei redditi, presentando una dichiarazione integrativa per gli anni passati o avvalendosi dell'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38, Dpr 602/1973. Il datore dovrà però certificare l'importo delle somme erogate a titolo di incremento della produttività del lavoro sulle quali non ha applicato la tassazione sostitutiva. Con la successiva circolare n. 48/E del 27.9.2010 l'Agenzia, a fronte delle oggettive difficoltà operative lamentate, ha notevolmente semplificato gli obblighi e ridotti gli oneri formali a carico sia dei lavoratori sia dei datori di lavoro. L'amministrazione finanziaria consente il recupero delle maggiori imposte versate mediante la dichiarazione dei redditi (mod. 730/2011 o Unico/2011) da presentare nel 2011. A tal fine il datore dovrà indicare nel CUD/2011 le somme erogate negli anni 2008 e 2009 per il conseguimento di elementi di produttività e redditività ovvero per lavoro straordinario assoggettabili a imposta sostitutiva in tali anni. Questo

comporterà, sul piano pratico, il recupero dei relativi dati per gli anni 2008 e 2009 all'interno del software paghe e il loro trasferimento nel modello CUD 2011. Questo potrebbe comportare qualche aggravio di lavoro per chi ha cambiato software oppure professionista abilitato in questi anni. Si ricorda inoltre che nel 2008 le somme pagate per lavoro straordinario e/o supplementare o per flessibilità nel lavoro a tempo parziale erano già detassabili e questo dovrebbe in qualche modo facilitare i calcoli e il recupero dei dati. Le istruzioni per il CUD, fornite adesso, precisano inoltre che nel caso di cessazione del rapporto avvenuto prima dell'emanazione della risoluzione n. 83/2010 il lavoratore può richiedere al datore la consegna di una nuova certificazione (utilizzando il CUD 2011), per l'indicazione nel punto 101 dei redditi di competenza 2010, tassati ordinariamente, che possono però essere assoggettati ad imposta sostitutiva. Le istruzioni per il mod. CUD contengono anche una precisazione importante per i lavoratori che hanno cessato il rapporto di lavoro prima del 2010. Se richiedono il modello CUD per il recupero delle maggiori imposte versate nel 2008 e/o 2009 il precedente sostituto d'imposta è tenuto a rilasciare il CUD 2011 con l'attestazioni dei relativi importi solamente se è obbligato alla presentazione del modello 770/2011 semplificato. Tuttavia non è chiaro cosa succede se il sostituto non è tenuto a presentare il modello 770 (per esempio perché ha cessato l'attività ancora nel 2009 e presentato il 770/2010) e il lavoratore voglia recuperare la maggiore imposta versata. In tale caso mancherebbe anche la necessaria dichiarazione che attesti la correlazione delle somme erogate e l'incremento di produttività.

L'indicazione nel modello 770

Come negli anni passati il modello 770 rispecchia sostanzialmente quanto già indicato nel CUD. Anche il 770/2011 (approvato definitivamente il 17.1.2011) contiene i dati fiscali per le somme erogate per l'incremento della produttività del lavoro, già indicate all'interno della bozza per il modello CUD 2011. Si tratta dei punti da 93 a 96 del 770/2011, che corrispondono esattamente alla numerazione (da 93 a 96) del modello CUD 2011. Nei punti da 97 a 101, sempre del 770, vanno indicate le somme

CUD 2011 - parte B dati fiscali - somme erogate per l'incremento della produttività

- **punto 93:** indicare la quota della somma erogata per l'incremento della produttività del lavoro fino a 6.000 euro, al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie. Inoltre devono essere indicati: l'intero compenso erogato per lavoro notturno (e non solo la maggiorazione), le somme erogate per prestazioni di lavoro straordinario ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c), Dl n. 93/2008 nonché le indennità o maggiorazioni di turno (ris. n. 83/2010); la quota di sgravio contributivo concesso sulle retribuzioni variabili fissate dalla contrattazione collettiva di secondo livello, qualora ricorrano le condizioni per l'applicazione, sulle predette somme, dell'imposta sostitutiva del 10% prevista per i premi di produttività e di risultato.

Annotazioni - La compilazione del punto 93 richiede che nelle annotazioni del modello CUD (codice BX) deve essere certificato che le somme sono state erogate a titolo di incremento della produttività del lavoro; tale certificazione assolve all'obbligo del rilascio di apposita dichiarazione prevista dalla circolare AE n. 47/2010.

- **punto 94:** indicazione dell'imposta sostitutiva del 10% trattenuta sull'importo indicato al punto 93;
- **punto 95:** indicazione dell'importo delle imposte sostitutive non operate per effetto delle disposizioni emanate a seguito di eventi eccezionali, già compresi nell'importo indicato al punto 94;
- **punto 96:** la casella va barrata qualora il sostituto abbia assoggettato a tassazione ordinaria l'importo di somme detassabili e non eccedenti i 6.000 euro. Tale importo dovrà essere ricompreso sia nel punto 1 del CUD che nell'94.

Annotazioni - In tale caso anche nelle annotazioni (codice AF) del modello CUD dovrà essere indicato il motivo per il quale il sostituto ha proceduto ad applicare una tassazione ordinaria su dette somme.

Sono invece di nuova istituzione i punti 97, 98 (per i redditi 2008), 99, 100 (redditi anno 2009) e 101. Questi sono stati istituiti per consentire al lavoratore di recuperare le maggiori imposte versate a seguito della tassazione ordinaria.

- **punto 97:** indicazione delle somme erogate nel 2008 per il conseguimento di elementi di produttività e redditività o per lavoro straordinario assoggettabili a imposta sostitutiva, sulle quali invece è stata effettuata la tassazione ordinaria;
- **punto 98:** indicazione dell'importo relativo agli straordinari e ai premi di produttività erogati nel 2008 e certificati al punto 77 del CUD 2009;
- **punto 99:** indicazione delle somme erogate nel 2009 per il conseguimento di elementi di produttività e redditività o per lavoro straordinario assoggettabili a imposta sostitutiva, sulle quali invece è stata effettuata la tassazione ordinaria;
- **punto 100:** indicazione dell'importo relativo a somme erogate per l'incremento della produttività nel 2009 e certificati al punto 90 del CUD 2010;
- **punto 101:** indicazione dei redditi di competenza 2010 e tassati ordinariamente, ma che possono essere assoggettati ad imposta sostitutiva (caso dell'erogazione delle somme e risoluzione del rapporto di lavoro prima dell'emanazione della risoluzione n. 83/2010).

Annotazioni - Per gli importi indicati nei punti 97, 99 e 101 nelle annotazioni del modello CUD (codice BY) dovrà essere certificato che tali somme sono state erogate a titolo di incremento della produttività del lavoro e che su tali importi non è stata applicata la tassazione sostitutiva; tale certificazione assolve all'obbligo del rilascio di apposita dichiarazione prevista dalla circolare AE n. 47/2010.

erogate negli anni 2008, 2009 e 2010 (solo lavoratori cessati prima dell'emanazione della ris. n. 83/2010) per il conseguimento di elementi di produttività e redditività ovvero per lavoro straordinario assoggettabili a imposta sostitutiva in tali anni, sulle quali invece è stata effettuata la tassazione nei modi ordinari. Va riportato quanto già indicato nei punti da 97 a 101 del CUD 2011. Nei punti da 102 a 106 vanno specificati i dati relativi alle somme erogate per l'incremento della produttività del lavoro erogate da altri soggetti durante il 2010. Si tratta delle ipotesi, dove il lavoratore ha chiesto, in sede di conguaglio fiscale, al proprio sostituto d'imposta di inserire anche i dati certificati tramite un CUD per un rapporto (o più rapporti) avuto durante il 2010 e risolto in tale anno. Altri riquadri del 770 che interessano specificamente l'esposizione di dati per l'applicazione della tassazione agevolata sulle somme erogate per l'incremento della produttività del lavoro sono:

- la parte D (assistenza fiscale 2010) nei punti da 62 a 66 (imposta sostitutiva premi di produttività dichiarante) e da 67 a 70 (imposta sostitutiva premi di produttività coniuge dichiarante);
- il prospetto SS (dati riassuntivi) nei punti 13

e 14 (somme erogate per l'incremento della produttività del lavoro - ritenute operate e ritenute sospese) e nei punti 37 e 38 (assistenza 2010 imposta sostitutiva premi di produttività e interessi imposta sostitutiva premi di produttività);
- il prospetto ST che richiede l'indicazione (nei punti 2 e 11) delle ritenute operate per l'imposta sostitutiva 10% con il relativo codice tributo per i singoli periodi di riferimento (periodi di paga mensile);
- il prospetto SX (riepilogo dei crediti e delle compensazioni, rigo SX 1, colonna 5) che richiede l'indicazione dell'importo del credito d'imposta sostitutiva generatosi a seguito di effettuazione di operazione di conguaglio su somme di cui al decreto legge n. 93/2008 assoggettate precedentemente ad imposta sostitutiva e successivamente a tassazione ordinaria.

Il versamento dell'imposta sostitutiva trattenuta da parte del datore/sostituto d'imposta - A tal fine l'Agenzia ha istituito con la ris. n. 287 dell'8.7.2008 appositi codici tributo (prorogati anche per il 2010, v. comunicato Agenzia 8.2.2010):

- **Codice 1053** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente»;

- **Codice 1604** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Sicilia e versata fuori regione»;

- **Codice 1904** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Sardegna e versata fuori regione»;

- **Codice 1905** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Valle d'Aosta e versata fuori regione»;

- **Codice 1305** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, versata in Sicilia, Sardegna e Valle d'Aosta e maturata fuori delle predette regioni».

Il recupero e l'indicazione delle somme detassabili per gli anni 2008 e 2009 nel 730

Le istruzioni per il 730/2011 (nella versione ufficiale approvata il 17.1.2011) riporta tra le novità la possibilità per i lavoratori dipendenti di richiedere il rimborso delle maggiori imposte pagate in relazione alle somme percepite negli anni 2008 e 2009 per il conseguimento di elementi di produttività e redditività oppure per lavoro straordinario assoggettabili a imposta sostitutiva in tali anni. Si tratta, come già preannunciato nella circ. 48/2010, della possibilità offerta ai lavoratori di procedere in tempi rapidi al recupero dell'imposta versata in eccedenza sulle somme detassabili a seguito dei chiarimenti forniti con la ris. n. 83/2010. Una richiesta di rimborso diretta ex art. 38 Dpr 602/1973 o l'invio di un mod. Unico integrativo avrebbero comportato un'attesa spesso anche molto lunga per vedersi restituiti gli importi a credito. Invece con il 730 i lavoratori possono recuperare già con le retribuzioni di luglio 2011 eventuali importi a credito. Accanto alle modalità di recupero delle somme versate in eccedenza per gli anni 2008 e 2009 il 730/2011 richiede anche l'indicazione (nel quadro C redditi di lavoro dipendente - rigo C5) dei compensi per incrementi della produttività corrisposti nel 2010 (compilazione dei punti da n. 93 a 96 del CUD 2011). Le istruzioni chiariscono i casi di indicazione obbligatoria oppure facoltativa dei dati. Infine i conguagli saranno esposti nel 730-3 (redditi 2010 - prospetto di liquidazione relativo alla assistenza fiscale prestata) nei quadri liquidazione delle imposte del dichiarante (rigo 98) e del coniuge (rigo 118). L'Agenzia ha istituito i seguenti codici tributo (ris. 190/2009) per il versamento dell'imposta sostitutiva in sede di assistenza fiscale:

- **Codice 1057** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente a seguito di assistenza fiscale - art. 2, DI 27.5.2008, n. 93»;

- **Codice 1606** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Sicilia e versata fuori regione a seguito di assistenza fiscale - art. 2, di 27.5.2008, n. 93»;

- **Codice 1907** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Sardegna e versata fuori regione a seguito di assistenza fiscale - art. 2, di 27.5.2008, n. 93»;

- **Codice 1908** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, maturati in Valle d'Aosta e versata fuori regione a seguito di assistenza fiscale - art. 2, di 27.5.2008, n. 93»;

- **Codice 1307** «Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente versata in Sicilia, Sardegna e Val d'Aosta e maturati fuori dalle predette regioni, a seguito di assistenza fiscale - articolo 2, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93».

Invece l'esposizione dei dati per ottenere il rimborso delle imposte (Irpef e addizionali) versate in eccesso per gli anni 2008 e 2009 va fatto nel quadro F del modello 730 (acconti, ritenute, eccedenze e altri dati). A tal fine è stata inserita una nuova sezione (IX - richiesta di rimborso per somme erogate a titolo di incremento della produttività negli anni 2008 e 2009). Per consentire a chi presta assistenza fiscale la corretta determinazione del rimborso spettante, i contribuenti devono esibire il CUD 2011, che attesta le somme erogate negli anni 2008 e/o 2009 a titolo di incremento della produttività (punti 97 e/o 99 compilati e relativa annotazione), il CUD e la dichiarazione dei redditi (con la ricevuta di presentazione) relativi all'anno nel quale sono stati erogati i compensi. Chi presterà l'assistenza fiscale dovrà calcolare poi l'ammontare del rimborso spettante sulla base della documentazione esibita. Ovviamente non è consentito il doppio rimborso (tramite 730 e richiesta di rimborso diretta) ed è stata inserita apposita dichiarazione all'interno della sezione IX.

Nota bene: l'Agenzia precisa nelle istruzioni per il 730 che coloro che hanno presentato il 730 per gli anni 2008 e/o 2009 e si avvalgono per il 730/2011 dell'assistenza fiscale del proprio sostituto d'imposta, la sezione IX può essere utilizzata per richiedere il rimborso solo se lo stesso sostituto ha prestato assistenza fiscale al contribuente anche con riferimento agli anni per i quali viene effettuata la richiesta (2008 e/o 2009). Ciò in quanto per la corretta determinazione del rimborso il datore deve essere a conoscenza di tutte le informazioni presenti nella dichiarazione dei redditi delle annualità interessate.

730/2011 - Quadro C - Indicazione dei dati nel rigo C5 (punti da 1 a 5)

È obbligatoria l'indicazione dei dati e delle relative operazioni di conguaglio/versamento qualora:	<ul style="list-style-type: none"> - il lavoratore abbia percepito i compensi da più datori di lavoro; - l'importo dei compensi corrisposti per incrementi di produttività è stato assoggettato a imposta sostitutiva del 10% per un ammontare superiore a 6.000 euro; - il lavoratore non aveva i requisiti previsti (per esempio reddito di lavoro dipendente al lordo delle somme corrisposte per incrementi di produttività superiore a 35.000 euro) per poter fruire della tassazione agevolata.
L'indicazione dei dati è invece facoltativa qualora:	<ul style="list-style-type: none"> - il lavoratore abbia un interesse ad assoggettare a tassazione ordinaria i compensi percepiti per incrementi di produttività e che, invece, sono stati assoggettati a tassazione del 10%. Si tratta delle ipotesi dove la tassazione ordinaria è più favorevole (per esempio nei part time ad orario molto ridotto). In tale caso l'imposta sostitutiva trattenuta sarà indicata come Irpef a titolo d'acconto; - il lavoratore abbia interesse ad assoggettare a tassazione sostitutiva i compensi percepiti per incrementi di produttività che il datore di lavoro ha invece assoggettato a tassazione ordinaria (punti 93 e 96 del CUD 2011). Ovviamente, condizione necessaria per poter procedere alle operazioni di conguaglio è la sussistenza di tutti i requisiti (limiti di reddito 2009 ecc.) richiesti.

Modello 730/2011 quadro F - sezione IX - rigo F13

- **colonna 1:** indicazione del codice fiscale del sostituto d'imposta che nel 2008 ha erogato compensi per lavoro notturno o per prestazioni di lavoro straordinario e che ha rilasciato un CUD 2011 nel quale ha certificato l'erogazione di tali somme;
- **colonna 2:** riportare l'importo indicato nel punto 92-bis del CUD 2011 (si tratta delle somme erogate nel 2008 per il conseguimento di elementi di produttività e redditività ovvero per lavoro straordinario assoggettabili a imposta sostitutiva, sulle quali invece è stata effettuata la tassazione ordinaria);
- **colonna 3:** indicazione del codice fiscale del sostituto d'imposta che nel 2009 ha erogato compensi per lavoro notturno o per prestazioni di lavoro

straordinario e che ha rilasciato un CUD 2011 nel quale ha certificato l'erogazione di tali somme;

- **colonna 4:** riportare l'importo indicato nel punto 92-*quater* del CUD 2011 (delle somme erogate nel 2009 per il conseguimento di elementi di produttività e redditività ovvero per lavoro straordinario assoggettabili a imposta sostitutiva, sulle quali invece è stata effettuata la tassazione ordinaria)

Il rimborso delle somme a credito va invece inserito ed esposto nel 730-3 (redditi 2010 - prospetto di liquidazione relativo all'assistenza fiscale prestatata) quadro «*detassazione somme erogate a titolo incremento produttività anni d'imposta 2008 e 2009*» (righi da 81 a 84)

Calcolo della convenienza e alleggerimento del carico fiscale

Si ipotizza un lavoratore che ha percepito nel 2010 (anno di riferimento) redditi di lavoro dipendente pari a 36.000 euro (il limite del reddito di riferimento è stato elevato dai 35.000 euro del 2009 ai 40.000 euro per l'anno 2010). Nel 2011 percepirà, in aggiunta al reddito rimasto invariato a 36.000 euro, anche somme detassabili erogate nell'ambito di un accordo aziendale (per esempio di funzione per migliorare l'efficienza organizzativa all'interno dell'azienda) pari a 5.085,00 euro. Tutti gli importi sono già al netto della contribuzione a carico del lavoratore.

Tassazione agevolata

- Imponibile fiscale a tassazione ordinaria: 36.000 euro
- Trattenuta fiscale Irpef: 9.364 euro
- Trattenuta fiscale addizionale regionale (0,90%): 324 euro
- Trattenuta fiscale addizionale comunale (0,20%): 72 euro

a) Retribuzione netta su base annua del lavoratore:
26.240 euro (36.000 - 9.760)

- Somme detassabili erogate nel 2011: 5.085 euro
- Trattenuta fiscale al 10%: 508,5 euro

b) Netto percepito per somme detassate: 4.576,50 euro

Retribuzione netta annua del lavoratore (a + b):
30.816,50 euro

Minore tassazione/vantaggio fiscale a favore del lavoratore: 1.650,50 euro (11.919 - 10.268,50)

Tassazione ordinaria

- Imponibile fiscale a tassazione ordinaria: 41.085 euro (36.000 + 5.085)
- Trattenuta fiscale Irpef: 11.467 euro
- Trattenuta fiscale addizionale regionale (0,90%): 370 euro
- Trattenuta fiscale addizionale comunale (0,20%): 82 euro

Retribuzione netta su base annua lavoratore:
29.166 euro (41.085 - 11.919)

Esempio

Lo sgravio contributivo dopo la proroga per il 2011

Con l'articolo 1, comma 67 della legge n. 247 del 24 dicembre 2007 (legge di riforma del Welfare) è stato abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2008, l'articolo 2 del Dl n. 67 del 25 marzo 1997, convertito nella legge n. 135 del 23 maggio 1997.

La vecchia disciplina prevedeva un particolare regime di decontribuzione degli importi, previsti dalla contrattazione collettiva aziendale, ovvero di secondo livello, la cui erogazione fosse incerta e la cui struttura fosse correlata alla misurazione di incrementi di produttività, qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati.

In sua sostituzione è stata introdotta dalla legge n. 247/2007 una nuova disciplina che prevedeva, in via sperimentale per il triennio 2008-2010, l'istituzione presso il Ministero del lavoro di un fondo, dotato di una determinata dotazione finanziaria, per il finanziamento di sgravi contributivi per incentivare la contrattazione di secondo livello. L'eventuale conferma dello sgravio contributivo per gli anni successivi al 2010 è subordinata, in ogni caso, compatibilmente con gli andamenti programmati di finanza pubblica. La legge di stabilità prevede una proroga della misura (in combinazione con la detassazione della retribuzione variabile) per l'anno 2011 secondo i criteri e le modalità di cui all'articolo 1, commi 67 e 68, legge n. 247/2007.

La vecchia decontribuzione è stata così sostituita da uno sgravio contributivo sulle erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello. Tuttavia la formulazione scelta dal Legislatore nell'articolo 53, Dl n. 78/2010 (contratto di produttività) cambia anche le condizioni poste per accedere allo sgravio contributivo, unificandole sostanzialmente sia per la detassazione che per lo sgravio. Scompare così per esempio l'incertezza della corresponsione. L'importo annuo complessivo delle erogazioni ammesse allo sgravio è stabilito entro il limite massimo del 5% della retribuzione contrattuale percepita. Lo sgravio sui contributi previdenziali dovuti dai datori di lavoro è fissato nella misura del 25% (al netto delle riduzioni contributive per agevolazioni).

Lo sgravio sui contributi previdenziali dovuti dai lavoratori è pari al 100%.

Per gli anni 2008 e 2009 lo sgravio è stato concesso in base a una domanda inviata con modalità telematiche all'Inps da parte dei datori di lavoro e nel limite delle risorse finanziarie disponibili.

Per l'anno 2009 (domande presentate nel 2010) il decreto interministeriale del 17.12.2009 ha previsto che lo sgravio è concesso entro il limite del 2,25% della retribuzione contrattuale annua di ciascun lavoratore. Per l'anno 2010 il decreto e le modalità di fruizione non sono ancora state pubblicate.

Calcolo dello sgravio contributivo (Inps, circ. n. 39/2010)

Impresa industriale con +50 dipendenti (lavoratore assunto senza sgravi contributivi)

Retribuzione lorda annua del lavoratore nel 2009: € 25.000,00

Premio di risultato da contratto aziendale: € 1.000,00

Quantificazione dello sgravio

- retribuzione annua del lavoratore (comprensiva del premio) € 26.000,00

- tetto dell'erogazione per lo sgravio: 26.000,00 € x 2,25% = € 585,00

a) sgravio a favore del **datore di lavoro**: 585,00 € x 25% = € 146,00

b) sgravio a favore del **lavoratore**: intero per il 9,49% (contributi a carico del lavoratore) 585,00 € x 9,49% = € 56,00

Totale sgravio (quota datore di lavoro e lavoratore): € 202,00

Esempio