

## *Circolari per la clientela*

**Agevolazioni fiscali per premi di risultato e  
partecipazione agli utili corrisposti ai  
dipendenti**

**STUDIO PULIANI**

Via F. TURATI 10 – 01016 TARQUINIA (VT)  
☎ 0039 0766 / 845157 FAX 0766/848558  
[WWW.STUDIOPULIANI.COM](http://WWW.STUDIOPULIANI.COM)

## 1 PREMESSA

La L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016) e il DM 25.3.2016 disciplinano la possibilità di:

- assoggettare ad una tassazione agevolata (imposta sostitutiva del 10%) le somme erogate ai lavoratori dipendenti privati, sulla base della contrattazione collettiva di secondo livello, sotto forma di:
  - premi di risultato di ammontare variabile legati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione;
  - partecipazione agli utili dell'impresa;
- sostituire la corresponsione delle predette somme con “*welfare* aziendale”, sostanziandosi nell'attribuzione di beni, servizi, nonché, in alcuni casi, di somme sostitutive (c.d. “*benefit*”), connotati da rilevanza sociale ed esclusi, nel rispetto dei previsti limiti, da qualsiasi forma di tassazione.

## 2 QUADRO NORMATIVO

L'applicabilità di un regime fiscale agevolato a determinate componenti della retribuzione dei lavoratori dipendenti del settore privato correlate ad incrementi della produttività:

- è stata introdotta, in via sperimentale, nel 2008;
- è stata prorogata, di anno in anno, sempre con disposizioni caratterizzate dalla temporaneità, dal 2009 al 2014;
- è stata sospesa, nel 2015, per mancanza di fondi.

Ora, con la L. 208/2015, attuata con il DM 25.3.2016, la misura è stata reintrodotta e messa a regime, divenendo, quindi, dal 2016, una misura strutturale del sistema.

Rispetto al passato:

- trovano conferma gli aspetti della disciplina concernenti la tipologia, l'entità e il meccanismo applicativo dell'agevolazione;
- sono state introdotte innovazioni con riguardo ai limiti reddituali entro cui il beneficio può essere riconosciuto, all'ambito di applicazione oggettivo del medesimo, nonché, come accennato, alla possibilità di fruizione degli emolumenti premiali sotto forma di *benefit* detassati.

### **Chiarimenti ufficiali**

L'Agenzia delle Entrate, d'intesa con il Ministero del Lavoro, ha fornito indicazioni per l'applicazione delle nuove disposizioni con la circ. 15.6.2016 n. 28.

## 3 TASSAZIONE AGEVOLATA PER PREMI DI RISULTATO E PARTECIPAZIONE AGLI UTILI

Alla luce dei chiarimenti resi dalla predetta circolare, di seguito ci soffermeremo sui principali aspetti del regime di tassazione agevolata dei premi di risultato e delle somme derivanti dalla partecipazione agli utili, tralasciando, invece, per il momento, l'esame della fruibilità, in alternativa, di beni e servizi di *welfare*.

### 3.1 AGEVOLAZIONE RICONOSCIUTA

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

Sia per la natura sostitutiva che per il livello dell'aliquota, essa risulta, dunque, analoga a quelle previste (fino al 2014 in via sperimentale) dalle precedenti disposizioni di favore in materia.

## 3.2 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Come in passato, l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione risulta definito dalle caratteristiche:

- del datore di lavoro, che deve appartenere al settore privato;
- dei lavoratori, in capo ai quali è richiesta la sussistenza di due requisiti:
  - uno di natura qualitativa, dato dalla titolarità di redditi di lavoro dipendente;
  - uno di natura quantitativa, dato dall'aver conseguito, nell'anno precedente a quello di percezione delle somme agevolate, un reddito di lavoro dipendente non superiore a 50.000,00 euro.

### 3.2.1 Precisazioni sui soggetti ammessi all'agevolazione

Dalla previsione dell'applicabilità dell'agevolazione:

- al settore privato – individuato, per esclusione, nei datori di lavoro non rientranti tra le Pubbliche Amministrazioni di cui al DLgs. 30.3.2001 n. 165 – deriva:
  - l'esclusione dall'ambito applicativo in esame dei dipendenti delle suddette Pubbliche Amministrazioni;
  - la possibilità di ricomprendere nel medesimo i dipendenti degli enti pubblici economici, dei professionisti e delle Agenzie di somministrazione;
- ai titolari di redditi di lavoro dipendente deriva:
  - l'esclusione dall'ambito applicativo in esame di altre categorie di soggetti, quali i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente *ex art. 50 co. 1 lett. c-bis* del TUIR (ad esempio, collaboratori coordinati e continuativi);
  - la possibilità di ricomprendere nel medesimo i lavoratori impiegati con qualsiasi contratto di lavoro subordinato, a tempo indeterminato o determinato.

### 3.2.2 Requisito reddituale per l'accesso all'agevolazione

Per quanto concerne il limite reddituale, si segnala che, nella precedente edizione della detassazione (relativa al 2014, *ex* DPCM 19.2.2014), tale limite era pari a 40.000,00 euro. La L. 208/2015, disponendone l'innalzamento a 50.000,00 euro, ha, quindi, ampliato la platea dei lavoratori che potenzialmente possono accedere al beneficio.

Ai fini della verifica del limite in esame, occorre considerare:

- tutti i redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 del TUIR (comprese le pensioni e gli assegni ad esse equiparati di cui al co. 2 di tale articolo), percepiti nell'anno precedente a quello di applicazione dell'agevolazione (per la detassazione nell'anno 2016, il riferimento è all'anno 2015, con estensione al 12.1.2016 in virtù del principio di "cassa allargata"):
  - soggetti a tassazione ordinaria, con esclusione, quindi, dei redditi di lavoro dipendente soggetti a tassazione separata, ma con inclusione della c.d. "Q.u.I.R." (ossia la quota maturanda di TFR liquidata, su richiesta del lavoratore, in busta paga), in quanto tassata ordinariamente;
  - anche se derivanti da più rapporti di lavoro;
  - anche se derivanti da attività lavorativa svolta all'estero (indipendentemente dalla tassazione in Italia);
- nonché i redditi di lavoro dipendente assoggettati, nel medesimo anno, all'imposta sostitutiva del 10%. Resteranno, invece, esclusi dal computo della soglia reddituale gli emolumenti premiali assoggettabili alla suddetta imposta che il dipendente, in forza di quanto previsto dalla L. 208/2015, sceglierà di sostituire con le prestazioni di *welfare* escluse, nei rispetto dei previsti limiti, dalla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Sono ammessi al regime fiscale di favore i lavoratori che:

- nell'anno precedente:

- non abbiano percepito redditi di lavoro dipendente o non abbiano conseguito alcun reddito;
- abbiano superato il limite di 50.000,00 euro per effetto della sommatoria di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente, compresi i redditi assimilati;
- superino i 50.000,00 euro di reddito di lavoro dipendente nell'anno di applicazione dell'agevolazione.

### **3.3 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE**

Sotto il profilo oggettivo, è confermato che, per essere detassate, le somme devono essere erogate in esecuzione di contratti collettivi di lavoro sottoscritti a livello aziendale o territoriale da organizzazioni in possesso di uno specifico grado di rappresentatività, con conseguente esclusione della possibilità di fruire dell'agevolazione in relazione ad emolumenti:

- 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.

Si registrano, invece, novità con riguardo all'individuazione delle somme agevolabili, ora rappresentate dai premi di risultato e dalle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

#### **3.3.1 Necessaria sussistenza di contratti collettivi di secondo livello**

Fermo restando che l'accesso alla tassazione sostitutiva postula la sussistenza di un contratto collettivo di secondo livello dotato di determinate caratteristiche, per l'individuazione degli agenti negoziali legittimati alla sottoscrizione viene richiamato l'art. 51 del DLgs. 15.6.2015 n. 81, che fa riferimento:

- alle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- alle "loro" rappresentanze sindacali aziendali;
- alla rappresentanza sindacale unitaria.

Analogamente a quanto avvenuto in passato, dunque, può dirsi che:

- nelle imprese "sindacalizzate", le voci retributive detassabili devono trovare la loro fonte in accordi aziendali sottoscritti dal datore di lavoro con le rappresentanze sindacali operanti in azienda (RSA), promananti da organizzazioni sindacali dotate della maggiore rappresentatività comparata sul piano nazionale, o con la 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 (di settore o intersettoriale) sottoscritto in materia di detassazione nel territorio (Regione/Provincia) di riferimento.

#### **3.3.2 Premi di risultato**

I contratti collettivi di secondo livello devono, poi, presentare determinati requisiti contenutistici.

In particolare, i premi di risultato sono definiti dalla legge come somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata dai contratti collettivi aziendali o territoriali di cui sopra ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, verificabili e misurabili secondo i criteri previsti dai contratti stessi.

L'art. 2 del DM 25.3.2016 precisa che tali obiettivi (incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione) possono:

- consistere nell'aumento della produzione o in risparmi di fattori produttivi ovvero nel miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi;
- essere realizzati anche attraverso la riorganizzazione dell'orario di lavoro non straordinario o il ricorso al lavoro agile quale modalità flessibile di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato.

Al di là della "strutturazione dei premi" – data dall'insieme delle condizioni per la corresponsione delle somme, la combinazione delle quali è regolata esclusivamente dalla contrattazione collettiva – ciò che conta ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale, come sottolinea l'Agenzia delle Entrate parlando di "condizione di incrementalità degli obiettivi", è comunque che:

- nell'arco di un congruo periodo definito nell'accordo, sia stato realizzato l'incremento di almeno uno degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione;
- tale incremento possa essere verificato e misurato (anche ai fini della prova in caso di accesso ispettivo) in modo oggettivo attraverso gli indicatori numerici (o di altro tipo) appositamente individuati in sede di contrattazione e riportati nella sezione 6 del modello allegato al decreto, al momento della trasmissione della dichiarazione di conformità, in via telematica, alla Direzione territoriale del Lavoro competente.

Detta sezione fornisce un elenco degli "indicatori di *performance*" che possono essere previsti dai contratti collettivi di secondo livello per la verifica/misurazione degli incrementi prefissati. Si tratta di un'elencazione esemplificativa di 19 parametri (volume della produzione, fatturato, soddisfazione dei clienti, riduzione dei tempi di consegna o degli scarti di lavorazione, diminuzione delle riparazioni o delle rilavorazioni, riduzione degli infortuni o dei consumi energetici, ecc.), che si conclude con una voce residuale "Altro", alla quale ricondurre eventuali parametri diversi da quelli indicati, individuati negli accordi in relazione alle peculiarità del contesto di riferimento.

### **Esclusione della "retribuzione di produttività"**

Rispetto al passato, si registra, con riguardo all'aspetto della disciplina qui considerato, una limitazione.

Negli anni scorsi, infatti, per quanto il legislatore (si veda, per il 2014, il DPCM 19.2.2014) richiedesse il collegamento "*ad indicatori di tipo quantitativo*", l'interpretazione ampia della prassi amministrativa aveva consentito di ricomprendere nell'agevolazione:

- sia i "classici" premi di risultato, subordinati alla realizzazione di determinati obiettivi;
- sia, in generale, gli emolumenti erogati come controprestazione dell'attività lavorativa svolta 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 dei risultati.

Ne era derivata la possibilità di assoggettare ad imposta sostitutiva le indennità di turno, di presenza, gli straordinari e, in generale, le somme corrisposte in conseguenza di una "diversa" gestione degli orari di lavoro.

Ora tutti questi emolumenti – ricondotti alla generica nozione di "retribuzione di produttività" – risultano esclusi dalla detassazione, riservata ai premi di risultato in senso proprio.

In pratica, nel caso in cui il contratto collettivo aziendale applicato prevedesse, a fronte di una maggiore flessibilità dell'orario lavorativo, ad esempio, un'indennità di cambio turno, in base al nuovo regime, questa non potrebbe essere detassata. Diversamente, nel caso in cui il suddetto contratto prevedesse una somma da corrispondere a titolo di premio qualora la maggiore flessibilità dell'orario

lavorativo risultasse portare, dopo un congruo periodo di osservazione, a specifici e riscontrati risultati, tale premio potrebbe essere oggetto di detassazione.

#### **Precisazioni sulla “variabilità” delle somme**

Al fine di ampliare le possibilità, per i lavoratori, di conseguire gli obiettivi e maturare il diritto al premio, in dottrina (si veda la circ. Fondazione Studi Consulenti del Lavoro 8/2016) si era sostenuto che il riferimento normativo, nella definizione dei premi di risultato, a somme “*di ammontare variabile*” imponesse alle parti sociali la modulazione del premio in funzione del grado di raggiungimento del risultato prefissato (previsione, ad esempio, della possibilità di riconoscere un premio da 1.000,00 euro nella misura dell’80%, del 90%, del 100% in funzione di una scala di maggiore fatturato ottenuto).

L’Agenzia delle Entrate ha, invece, affermato che la “variabilità” delle somme:

- è una caratteristica tipica dei premi di risultato (che possono essere utili a stimolare il miglioramento delle *performances* aziendali proprio in quanto non diventino una parte fissa e scontata della retribuzione);
- non deve, però, essere necessariamente intesa come gradualità dell’erogazione in base al raggiungimento dell’obiettivo individuato nell’accordo aziendale o territoriale.

Risulta, dunque, ammessa la previsione di un premio di ammontare fisso (ad esempio, 1.000,00 euro), corrisposto e detassato per l’intero importo (nel rispetto della prevista soglia massima) dopo la verifica, “a consuntivo” (al termine dell’arco temporale che, come si è detto, deve essere definito nell’accordo), del conseguimento di un determinato risultato (ad esempio, un fatturato di 100.000,00 euro).

#### **3.3.3 Partecipazione agli utili**

L’art. 3 del DM 25.3.2016 precisa che, ai fini dell’applicazione dell’imposta sostitutiva, per somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell’impresa si intendono gli utili distribuiti ai sensi dell’art. 2102 c.c.

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, tale partecipazione:

- deve essere intesa non come attribuzione di quote di partecipazione al capitale sociale, bensì quale modalità di erogazione della retribuzione, specificamente contemplata dal legislatore codicistico, secondo cui, appunto, il prestatore di lavoro (che non diventa socio o azionista) può essere retribuito, in tutto o in parte, anche con partecipazione agli utili, determinata, ai sensi della norma sopra citata, in base:
  - agli utili netti dell’impresa;
  - agli utili netti risultanti dal bilancio regolarmente approvato e pubblicato, per le imprese soggette alla pubblicazione del bilancio;
- può essere detassata a prescindere dagli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione.

Per espressa disposizione di legge, anche agli utili distribuiti (e assoggettati ad imposta sostitutiva) si applica l’art. 95 co. 6 del TUIR (deducibilità dal reddito d’impresa nell’esercizio di competenza, indipendentemente dall’imputazione a conto economico).

#### **3.4 IMPORTO MASSIMO DELLE SOMME AGEVOLABILI**

L’importo massimo delle somme che possono essere assoggettate ad imposta sostitutiva (pari, nel 2014, a 3.000,00 euro), ai sensi della L. 208/2015:

- ammonta, in generale, a 2.000,00 euro lordi;
- può essere innalzato a 2.500,00 euro per le aziende che coinvolgano pariteticamente i lavoratori nell’organizzazione del lavoro.

Resta fermo che tale importo:

- costituisce un limite complessivamente riferito a ciascun lavoratore dipendente in ciascun periodo d'imposta agevolato (ad esempio il 2016, con estensione al 12.1.2017 in virtù del principio di "cassa allargata"):
  - al cui raggiungimento concorrono tutte le somme (con esclusione dei compensi in natura) legittimamente corrisposte, nel suddetto periodo, a titolo sia di premio di risultato che di partecipazione agli utili; l'Agenzia delle Entrate ha infatti specificato che, in caso di erogazione sia di premi che di utili, il limite deve essere applicato alla somma delle due componenti;
  - che non può essere superato neanche in presenza, nel medesimo periodo, di più rapporti lavorativi con diversi datori di lavoro;
- 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.

### **Modalità e strumenti di partecipazione all'organizzazione del lavoro**

Anche la definizione delle modalità e degli strumenti di coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro, utile per l'incremento da 2.000,00 a 2.500,00 euro dell'importo massimo detassabile, è demandata ai contratti collettivi aziendali o territoriali sopra individuati.

A titolo esemplificativo, l'art. 4 del DM 25.3.2016 precisa che tale coinvolgimento può realizzarsi attraverso un piano che preveda:

- gruppi di lavoro finalizzati all'innovazione o al miglioramento di aree produttive o sistemi di produzione composti da responsabili aziendali e lavoratori, i quali – ha specificato l'Agenzia delle Entrate – è necessario che intervengano, operino ed esprimano opinioni considerate di pari livello, importanza e dignità di quelle espresse dai responsabili, in modo da accrescere la motivazione del personale e coinvolgerlo in modo attivo nei processi innovativi, favorendo un impegno "dal basso" che consenta di migliorare le prestazioni produttive e la qualità del prodotto e del lavoro;
- strutture permanenti di consultazione e monitoraggio degli obiettivi da raggiungere e delle risorse necessarie;
- predisposizione di rapporti periodici che illustrino le attività svolte e i risultati raggiunti.

Non rilevano invece, ai fini in esame, i gruppi di lavoro di semplice consultazione, addestramento o formazione.

### **3.5 EFFICACIA E DECORRENZA DELL'AGEVOLAZIONE**

Ai sensi dell'art. 7 co. 1 del DM 25.3.2016, il regime fiscale agevolato si applica, ove ricorrano tutte le condizioni soggettive, oggettive e reddituali sopra illustrate, alle erogazioni effettuate, secondo il criterio di cassa, nel periodo d'imposta 2016 (con estensione al 12.1.2017 in virtù del principio di "cassa allargata") e in quelli successivi.

Nel periodo d'imposta in corso – va specificato – le erogazioni detassabili possono avere ad oggetto premi di risultato e partecipazioni agli utili maturati:

- nel 2016, sulla base di contratti collettivi aziendali o territoriali sottoscritti *ex novo* o integrati (nel caso di contratti già sottoscritti e in corso di efficacia che non prevedano, ad esempio, la distribuzione di utili ai dipendenti) successivamente alla pubblicazione del DM 25.3.2016 – avvenuta in data 16.5.2016 – con decorrenza della possibilità di applicare l'imposta sostitutiva dalla data di sottoscrizione dei predetti contratti/accordi integrativi;

- nel 2016, sulla base di contratti collettivi aziendali o territoriali già esistenti a tale data, purché in corso di efficacia e conformi alle disposizioni del DM 25.3.2016 e ai criteri di misurazione stabiliti dallo stesso, sottoscritti nel periodo 1.1.2016 - 16.5.2016 ovvero sottoscritti in precedenti periodi d'imposta ma ancora in vigore in quanto dotati di valenza pluriennale, con decorrenza della possibilità di applicare l'imposta sostitutiva, rispettivamente, dalla data di sottoscrizione ovvero dall'1.1.2016;
- nel 2015 (art. 7 co. 2 del DM 25.3.2016), sulla base di contratti collettivi aziendali o territoriali che risultino presentare i requisiti di rappresentatività delle parti stipulanti e i requisiti contenutistici previsti dal DM 25.3.2016, validi in tale anno, con decorrenza della possibilità di avvalersi della tassazione agevolata, anche in tal caso, dall'1.1.2016.

A livello operativo, l'Agenzia delle Entrate precisa che, in caso di premi/utili erogati nelle more dell'emanazione del decreto, che siano stati assoggettati dal sostituto d'imposta a tassazione ordinaria ma che ora, completatosi il quadro normativo di riferimento, risultino agevolabili per la sussistenza di tutte le condizioni prescritte per l'applicazione del prelievo fiscale sostitutivo, l'azienda potrà procedere, in sede di conguaglio, alla rideterminazione dell'imposta.

### **3.6 DEPOSITO DEI CONTRATTI COLLETTIVI AZIENDALI O TERRITORIALI**

Sul piano procedurale, continua ad essere richiesto il deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali presso la Direzione territoriale del Lavoro (DTL) territorialmente competente, unitamente alla dichiarazione di conformità degli stessi alla normativa di riferimento, oggi contenuta nella L. 208/2015 e nel DM 25.3.2016.

Da quest'anno, tale adempimento – finalizzato al monitoraggio delle prassi attuate dalle aziende e alla verifica dell'osservanza dei precetti legislativi – deve essere assolto in via telematica, mediante l'apposita procedura *on line* messa a disposizione sul sito [www.lavoro.gov.it](http://www.lavoro.gov.it).

- cui si accede dalla sezione "Strumenti e Servizi" di tale sito, utilizzando le credenziali di Cliclavoro in qualità di azienda (da richiedere mediante registrazione ove non possedute). Può trattarsi di qualsiasi utenza associata all'azienda, non essendo più necessariamente richiesto l'accesso mediante l'utenza associata al legale rappresentante o all'amministratore delegato;
- che richiede:
  - la compilazione di un modulo telematico, secondo il modello allegato al DM 25.3.2016, con l'indicazione, tra l'altro, del codice fiscale del datore di lavoro, di informazioni relative al contratto collettivo (tipologia – aziendale o territoriale –, data di sottoscrizione, periodo di validità), del numero di lavoratori coinvolti, della stima del valore annuo medio del premio, degli ambiti – produttività, redditività, qualità, efficienza o innovazione – per i quali siano attesi incrementi/miglioramenti, degli indicatori definiti nel contratto per la misurazione degli incrementi prefissati, della previsione, da parte dello stesso contratto, di misure di *welfare* aziendale, di un piano di partecipazione dei lavoratori, nonché dell'erogazione di somme sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa;
  - l'allegazione del *file* del contratto collettivo di secondo livello, in formato "pdf".

In tal modo, il datore di lavoro rende la dichiarazione di conformità cui sopra si è accennato.

#### ***Precisazioni sui tempi e sulle modalità di assolvimento dell'adempimento***

Il DM 25.3.2016 prevede che il deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali debba essere effettuato:

- in generale, entro 30 giorni dalla sottoscrizione (art. 5);
- nel caso di accordi (sottoscritti nel 2015 o prima del 2015) posti alla base dell'erogazione, nel 2016, di premi di risultato e utili relativi al 2015, entro 30 giorni dalla data (16.5.2016) di pubblicazione del decreto stesso, ossia entro il termine del 15.6.2016, poi prorogato, con comunicato del Ministero del Lavoro, al 15.7.2016 (art. 7 co. 2).

Pur in mancanza di indicazioni esplicite, è da ritenere che quest'ultimo termine (comunque non perentorio) valga per tutti i contratti collettivi aziendali o territoriali già in essere alla data del 16.5.2016 (compresi gli accordi sottoscritti nel periodo 1.1.2016 - 16.5.2016).

Con riferimento, in generale, a tali ipotesi, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso che, qualora si tratti di contratti già depositati, a qualsiasi titolo, presso la DTL (ad esempio, un accordo territoriale già depositato a cura di una delle parti sociali firmatarie), vi sia la possibilità di:

- limitarsi ad inviare il modulo previsto dalla procedura telematica presente sul sito del Ministero del Lavoro, indicando unicamente i riferimenti dell'avvenuto deposito (data e DTL in cui lo stesso sia stato effettuato);
- non provvedere ad un nuovo deposito.

Quanto al termine di 30 giorni dalla sottoscrizione previsto per i nuovi contratti, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che lo stesso:

- nel caso degli accordi territoriali, è da riferirsi al deposito dei soli contratti, potendo, invece, la dichiarazione di conformità essere compilata e trasmessa dal datore di lavoro interessato anche successivamente a tale termine, purché anteriormente all'attribuzione dei premi di risultato ovvero all'erogazione delle somme a titolo di partecipazione agli utili;
- si applica anche agli accordi integrativi che vengano sottoscritti al fine di rendere gli accordi già in essere al 16.5.2016 pienamente in linea con le disposizioni della L. 208/2015 e del DM 25.3.2016, da depositare unitamente alla dichiarazione di conformità (ad esempio, integrazione di contratti già sottoscritti e in corso di efficacia con la previsione della distribuzione di utili ai dipendenti ovvero della facoltà, per il dipendente, di sostituire il premio con *benefit*, con conseguente possibilità di assoggettare ad imposta sostitutiva gli utili erogati successivamente all'avvenuta integrazione ovvero esentare da imposizione i *benefit* erogati in data successiva alla stessa).

### 3.7 APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Con riguardo all'applicazione dell'imposta sostitutiva da parte del datore di lavoro/sostituto d'imposta – tenuto a versare la medesima con il modello F24, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento, unitamente alle altre ritenute – continuano a potersi distinguere le seguenti ipotesi:

- il sostituto d'imposta, qualora abbia rilasciato la Certificazione Unica 2016 ad un dipendente in forza per l'intero anno 2015 senza altri rapporti di lavoro subordinato (o assunto nel corso del 2015 con effettuazione del conguaglio complessivo di fine anno), può procedere, in presenza di tutte le condizioni, all'applicazione dell'agevolazione in via automatica, a prescindere da una richiesta esplicita o da dichiarazioni del lavoratore;
- il lavoratore, qualora, pur avendo lavorato per l'intero 2015 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 e non oggetto di conguaglio complessivo, in tal modo superando il limite reddituale di 50.000,00 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 al lavoratore la CU 2016 (lavoratore assunto nel 2016) ovvero abbia rilasciato tale certificazione soltanto per un periodo inferiore all'anno (lavoratore assunto nel corso del 2015 senza conguaglio complessivo di fine anno), è necessario, ai fini della detassazione, che il lavoratore comunichi al sostituto d'imposta, in forma scritta, l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel 2015 (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 2016, raggiunga il limite massimo di importo agevolabile di 2.000,00/2.500,00

euro, in virtù del percepimento, in tale anno, di somme già assoggettate all'imposta sostitutiva nell'ambito di altri rapporti di lavoro subordinato.

### **Precisazioni sui tempi di effettivo utilizzo dell'agevolazione**

Il fatto che, nel nuovo regime, ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale ai premi di risultato, sia determinante la verifica dell'effettivo raggiungimento degli obiettivi prefissati incide sui tempi di utilizzo dell'agevolazione.

Infatti, mentre in precedenza l'agevolabilità dei compensi per lavoro straordinario e delle altre indennità che, in qualche modo, si riferivano ad una maggiore produttività consentiva di assoggettare mensilmente ad imposta sostitutiva le voci retributive corrisposte a tale titolo, oggi occorre attendere la conclusione del periodo di osservazione fissato dal contratto collettivo di secondo livello e la misurazione/quantificazione dell'andamento degli indicatori previsti a tal fine nel contratto stesso.

L'Agenzia delle Entrate, al fine di attenuare la rigidità di tale impostazione, ha affermato che il datore di lavoro, qualora accerti "ex post" che la retribuzione erogata e assoggettata a tassazione ordinaria presenti i requisiti richiesti per la detassazione, può applicare l'imposta sostitutiva e recuperare le maggiori ritenute operate con la prima retribuzione utile, senza dover attendere le operazioni di conguaglio.

### **3.8 CARATTERE OPZIONALE DEL REGIME FISCALE SOSTITUTIVO**

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate, la disciplina incentivante continua ad avere 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 all'intero ammontare delle somme astrattamente agevolabili erogate nel periodo d'imposta:

- 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 OBBLIGHI DI INDICAZIONE NELLA CERTIFICAZIONE UNICA**

Il sostituto d'imposta – per il quale resta comunque ferma la possibilità di sanare eventuali omissioni o errori in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto – è, poi, chiamato a dare atto del suo operato in materia di detassazione nella Certificazione Unica, indicando separatamente la parte di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva e l'importo di quest'ultima trattenuto sulle somme spettanti al lavoratore.

### **3.10 APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA E RETTIFICHE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

In sede di dichiarazione dei redditi, 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.

### **3.11 EFFETTI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA AI FINI IRPEF**

In generale, le somme assoggettate all'imposta sostitutiva del 10%, entro il limite di importo massimo di 2.000,00/2.500,00 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 complessivo.

#### **Coordinamento con il "bonus" di 80,00 euro**

L'art. 13 co. 1-*bis* del TUIR prevede un credito (c.d. "bonus" di 80,00 euro mensili) a favore dei lavoratori dipendenti e dei titolari di alcuni redditi assimilati, aventi:

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

Al riguardo, è confermato che i redditi da lavoro dipendente assoggettati all'imposta sostitutiva del 10%:

- 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.

### **3.12 EFFETTI DELL'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA AI FINI DELL'ISEE**

I redditi assoggettati all'imposta sostitutiva del 10% rilevano, invece, nella determinazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (c.d. "ISEE").

In assenza di disposizioni contrarie, infatti, trova applicazione la regola generale dettata dal DPCM 5.12.2013 n. 159, secondo cui il reddito da considerare ai fini ISEE è ottenuto sommando al reddito complessivo IRPEF (tassato in via ordinaria) anche tutti i redditi tassati con imposta sostitutiva.

### **3.13 EFFETTI AI FINI CONTRIBUTIVI E DELL'ACCESSO A PRESTAZIONI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI**

Alle somme soggette ad imposta sostitutiva si applica la normale contribuzione previdenziale obbligatoria.

Non è più prevista la possibilità di usufruire sulla quota di retribuzione erogata, a titolo di premio di risultato, sulla base della contrattazione collettiva di secondo livello, dello sgravio contributivo di cui all'art. 1 co. 67 della L. 24.12.2007 n. 247.

Le somme in esame si computano, inoltre, ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali e assistenziali.