

Strumenti di lavoro n. 2/2019

# Detassazione premi risultato: gli interpelli n. 130/2018 e n. 143/2018 dell'Agenzia delle entrate

di Carlo Cavalleri e Ilaria Conte – consulenti del lavoro

*Il capitale umano è un elemento importante e spesso qualificante di un'impresa. Ecco perché spesso, e soprattutto nelle medie/grandi aziende, troviamo dei piani incentivanti volti al riconoscimento di premi al raggiungimento di uno o più risultati: l'incremento della produttività, il miglioramento della qualità, dell'efficienza o dell'innovazione dell'azienda. Tali premi possono essere oggetto della c.d. detassazione, naturalmente se rispettate tutte le condizioni previste nella normativa, nella quale negli ultimi anni ci siamo dovuti districare, tra leggi, circolari e interpelli, ultime, ma non per ultime, le risposte dell'Agenzia delle entrate agli interpelli [n. 130/2018](#) e [n. 143/2018](#).*

## Premessa

Facciamo innanzitutto un rapido ripasso di quello che è stato, e della profonda modifica che ha subito la disciplina di questa forma di agevolazione fiscale. La detassazione è stata introdotta in via sperimentale con la Legge di Stabilità 2009, che ha previsto la tassazione in forma agevolata, e sostitutiva al 10%, di “*somme corrisposte a fronte di risultati aziendali e aumento della produttività dei dipendenti, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa*”. In tale definizione potevano essere ricomprese innumerevoli voci, quali, a titolo esemplificativo, le somme corrisposte per lavoro straordinario (anche forfettizzato), maggiorazioni per lavoro domenicale, lavoro notturno, le somme relative alla liquidazione dei permessi e anche delle ferie, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, etc..

Negli ultimi 10 anni abbiamo assistito a un percorso tortuoso, attraversato da dubbi, dibattiti, chiarimenti, passato dalla modifica dei limiti, dei presupposti, e degli obblighi formali, per accedere al beneficio. Nel 2015 non vi è stato il finanziamento, fino ad allora previsto dalle varie Leggi di Bilancio, per poi essere reintrodotta, questa volta in via strutturale, dalla L. 208/2015.

Con la Legge di Stabilità 2016 è stata ridefinita la logica del beneficio. L'importo detassabile, infatti, deve essere riconducibile a un premio, di ammontare variabile, legato a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione.

Non si parla più di voci retributive, ma di premio di produttività, di risultato, differenza assolutamente sostanziale.

Secondo quanto stabilito dal D.M. 25 marzo 2016, e come successivamente chiarito anche dalla [circolare n. 28/E/2016](#) dell'Agenzia delle entrate,

*“i contratti aziendali o territoriali devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, che possono consistere nell'aumento della produzione o in risparmi dei fattori produttivi ovvero nel miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi, 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, rispetto ad un periodo congruo definito dall'accordo, il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati”.*

Gli elementi essenziali, dai quali non si può discendere, pertanto sono:

- l'ammontare variabile del premio;
- i criteri di misurazione e verifica degli stessi;
- il periodo congruo.

Essendo una tematica evidentemente complessa, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la [circolare n. 5/E/2018](#), di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nella quale è stato fatto il punto di quelle che sono le disposizioni previste per gli anni 2017 e 2018 e fatta chiarezza su alcuni aspetti che hanno creato non poche perplessità, come la previsione differenziata degli importi premiali o l'erogazione di anticipi o acconti dei premi di risultato.

Con la [risoluzione n. 78/E/2018](#), in risposta a un interpello, sempre l'Agenzia delle entrate ha fornito un'interpretazione fortemente restrittiva in merito al requisito dell'incrementalità del risultato; sostenendo che

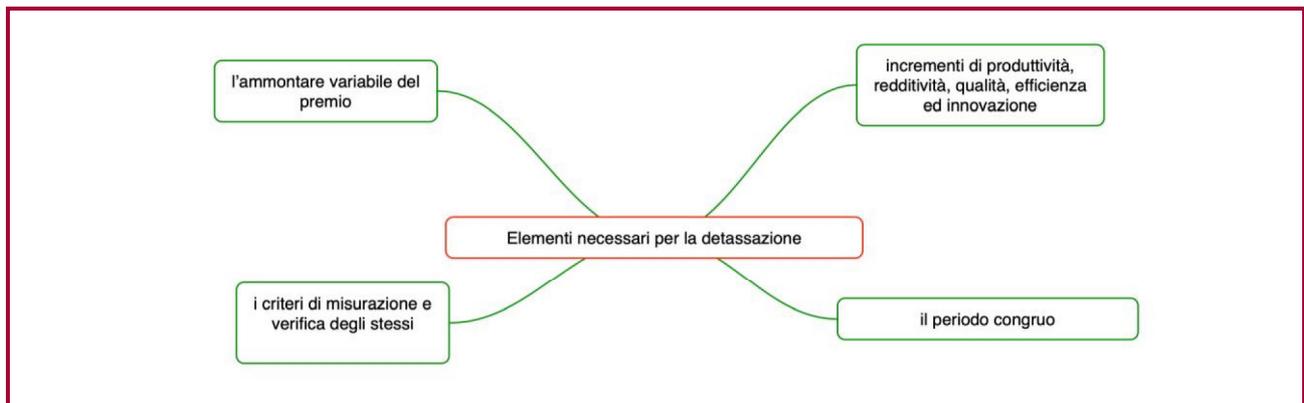
*“non è sufficiente che l'obiettivo prefissato dalla contrattazione di secondo livello sia raggiunto, dal momento che è altresì necessario che il risultato conseguito dall'azienda risulti incrementale rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo di maturazione del premio”.*

Secondo tale interpretazione, la tassazione agevolata al 10% si potrebbe applicare solamente se, nel periodo congruo considerato, risulti essere stato raggiunto uno degli obiettivi concordati nell'accordo

aziendale, misurato in termini incrementativi rispetto a un determinato dato storico già registrato a consuntivo.

Alla luce di quanto sopra, tra le tante incertezze, è chiaro come il campo della detassazione sia un territorio minato, sul quale è d'obbligo prestare la massima attenzione.

Arriviamo, quindi, agli ultimi interpelli proposti all'Agenzia nell'anno 2018, oggetto del nostro articolo.



### Detassabilità del premio a importo minimo garantito

Con l'[interpello n. 130/2018](#) è stato posto il seguente quesito: la società Alfa Spa ha sottoscritto un accordo nel quale ha previsto la distribuzione di un premio di risultato determinato in funzione dei risultati conseguiti nelle annualità 2017-2018-2019. In particolare, sono stati stabiliti 4 criteri al raggiungimento dei quali spetterà ai dipendenti il premio; nel dettaglio: l'efficienza aziendale, lo scarto complessivo, il fatturato aziendale e l'assenteismo individuale.

L'accordo prosegue con la descrizione di ciascun parametro e con l'indicazione dei criteri al cui verificarsi potrà dirsi raggiunto l'obiettivo.

È, altresì, previsto nell'accordo che, per il solo anno 2017, l'importo del premio relativo ai 3 parametri di efficienza aziendale, scarto complessivo e fatturato azienda, non possa essere inferiore a 800 euro lordi per singolo dipendente.

Tale statuizione, ad avviso della società istante, non fa venire meno il requisito della variabilità del premio, dal momento che essa si configura come mera "integrazione" che le parti hanno deciso di concordare reciprocamente per il solo anno 2017.

La società istante chiede, pertanto, se per la fattispecie descritta sussistano le condizioni per l'applicazione del regime agevolato previsto per i premi di risultato.

Secondo l'istante quanto definito nell'accordo risponde ai criteri e disposizioni previste dalla Legge di Stabilità 2016 e sue modifiche, considerando che sono stati dettagliati i parametri di efficienza e fornite precise tabelle con metodi di calcolo oggettivi e facilmente individuabili.

Viene, altresì, precisata la variabilità dell'importo soggetta al raggiungimento o meno dei diversi obiettivi fissati dall'accordo stesso.

Sempre secondo la società, solo per l'anno 2017, avendo determinato la somma di 700 euro, come rispondente ai criteri variabili indicati nell'accordo, il delta pari a 100 euro rappresentante l'integrazione al minimo accordato, sconterebbe il trattamento fiscale ordinario.

Riprendendo quanto definito dalla [circolare n. 28/E/2016](#), l'Ente ha ricordato che il riferimento alla variabilità del premio non deve intendersi come gradualità dell'erogazione, ma come incertezza nell'erogazione stessa, considerando che il beneficio della tassazione agevolata non è più riconosciuto alla "retribuzione di produttività", ma ai premi di produttività, la cui erogazione non è preventivamente determinabile.

I contratti devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi, rispetto a un periodo congruo.

Al termine di tale periodo deve essere verificato un incremento di produttività, redditività, costituente il presupposto per l'erogazione del premio e l'applicazione del regime fiscale agevolato.

La durata del "periodo congruo" è rimessa alla contrattazione di secondo livello e può essere annuale, infrannuale, pluriennale, visto che ciò che rileva è il risultato raggiunto rispetto al periodo considerato e che deve essere migliorativo rispetto al risultato del periodo precedente l'inizio del periodo stesso.

Pertanto, non è sufficiente che l'obiettivo fissato nel contratto sia stato raggiunto, ma tale obiettivo deve essere incrementale rispetto al periodo precedente l'inizio di maturazione del premio.

Quanto definito nell'accordo aziendale non è subordinato al conseguimento di un risultato incrementale rispetto al risultato precedente l'inizio del periodo di riferimento, ma al raggiungimento di parametri fissi.

In tal caso l'Agenzia ha risposto negativamente alla possibilità di fruire del beneficio della detassazione.

Interessante l'ulteriore precisazione:

*"nel presupposto che i singoli obiettivi non siano alternativi tra loro, qualora al termine del periodo congruo, la misurazione di ogni singolo obiettivo risulti incrementale rispetto al valore consuntivato per quel medesimo obiettivo, nel periodo immediatamente precedente il periodo congruo, la parte di*

*premio di risultato riferito a quell'obiettivo potrà godere del regime agevolativo previsto dalla legge di Stabilità 2016".*

L'Agenzia ha, infatti, ricordato che gli obiettivi stabiliti nell'accordo possono essere congiunti o disgiunti: nel primo caso, qualora non venissero raggiunti tutti gli obiettivi, potrebbe essere detassata solo una quota di premio; nel secondo caso, invece, la detassazione potrebbe essere totale al raggiungimento anche di uno solo degli obiettivi prefissati.

### **Incrementalità di fatto e detassazione**

Secondo interpello in esame è il [n. 143/2018](#), con il quale è stato posto all'Agenzia il seguente quesito: la società istante ha sottoscritto un contratto aziendale che prevede l'erogazione di un premio di risultato legato a obiettivi di produttività, efficienza e riduzione dell'assenteismo, così come previsto dall'articolo 1, commi [182-189](#), Legge di Stabilità 2016.

L'accordo prevede il riconoscimento di un premio di risultato legato a 2 obiettivi:

- obiettivo di produttività, misurato attraverso l'indice di utilizzo degli impianti;
- obiettivo di efficienza, misurato attraverso l'indice di efficienza.

Entrambi gli indicatori hanno 3 livelli di raggiungimento dell'obiettivo, a cui corrisponde una quota crescente di premio.

Nel caso dell'utilizzo di impianti, obiettivo di produttività, l'indice calcola il rapporto tra ore lavorate e ore lavorabili rispetto ai soli addetti alla produzione.

L'indice di efficienza, obiettivo di efficienza, misura il rapporto tra quanto prodotto e la media mensile del personale addetto alla produzione

Nel contratto aziendale è previsto un ricalcolo del premio inizialmente determinato in base alla prestazione individuale del soggetto, calcolata rapportando i giorni di effettiva presenza ai giorni lavorabili nell'anno.

L'istante ha precisato che, anche se nel contratto non sono indicati i parametri di riferimento per la determinazione del miglioramento, le parti hanno implicitamente voluto far riferimento al miglioramento rispetto all'anno precedente, miglioramento che nei fatti è stato dimostrato dai numeri raggiunti.

Secondo l'istante, benché nell'accordo non vi siano i parametri di riferimento per il miglioramento degli indici di produttività, i dati forniti dallo stesso danno chiara evidenza dell'incremento, rispetto al periodo precedente, ritendendo così soddisfatto il requisito richiesto dalla L. 208/2015, come altrettanto richiamato dalle successive circolari dell'Agenzia delle entrate.

Il contratto aziendale non subordina l'erogazione del premio al raggiungimento di un risultato incrementale rispetto al risultato registrato all'inizio del periodo di riferimento, come richiesto dalla Legge di Stabilità 2016, ma lo vincola al raggiungimento di un dato stabile costituito, derivante dall'indice di utilizzo degli impianti, per quanto riguarda l'obiettivo di produttività, ed il rapporto fra paia prodotte e la media mensile del personale addetto, per quanto riguarda l'obiettivo di efficienza. Nonostante la norma e le successive circolari ([n. 28/E/2016](#) e [n. 5/E/2018](#)) richiamino un qualcosa di diverso, a livello formale, ma che la *ratio* della stessa è quella di premiare i dipendenti di aziende che registrino incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, e considerando che l'azienda stessa ha dichiarato che la misurazione degli obiettivi al termine del periodo congruo ha registrato degli incrementi rispetto al periodo d'imposta precedente l'inizio del periodo di riferimento, il premio erogato potrà essere soggetto a detassazione.

Ultima precisazione fatta dall'Agenzia riguarda la specifica dell'istante in merito alla riformulazione del premio in base all'indice di prestazione individuale e alle giornate di presenza rispetto ai giorni lavorabili.

A tal proposito l'Agenzia ha ricordato che la strutturazione del premio e le modalità di determinazione dello stesso rientrano nell'ambito delle politiche retributive aziendali, pertanto non sono oggetto di valutazione dell'Ente, non inficiando in alcun modo i requisiti richiesti, al fine di poter applicare l'imposta sostitutiva ai premi di risultato.

In questo secondo interpello sembra che vi sia stata un'interpretazione dell'Ente più aperta rispetto al passato. Si è dibattuto tanto sulla formalità, sulla chiara specifica dei criteri per la determinazione dell'incremento, e in questo caso, nonostante l'accordo fosse stato impostato diversamente, è stata dichiarata ammissibile la detassazione perché, nei fatti, l'incremento è stato realizzato.