

Risposta n. 59/2024

OGGETTO: Premi di produttività – articolo 1, commi 182 e ss., della legge 28 dicembre 2015, n. 208 – inapplicabilità del regime agevolativo in assenza di obiettivi aziendali incrementali

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Azienda Regionale istante (di seguito, l'*Istante* o la *Società*), costituita in forma di S.p.A., rappresenta di aver stipulato, nel mese di giugno 2020, con le proprie RSU e RSA e con le OO.SS. territoriali, l'accordo integrativo aziendale per gli anni 2020 - 2023.

La *Società* rappresenta, inoltre, che in tale accordo le parti hanno concordato l'istituzione dal 2021 di «*un premio di risultato da corrispondersi al raggiungimento di obiettivi e parametri che saranno concordati tra le Parti entro il mese di novembre di ciascun anno con valenza per l'anno successivo*», precisando che «*Gli Obiettivi di*

cui sopra dovranno essere legati a parametri conformi a quanto previsto dalla vigente normativa in tema di detassazione dei premi di risultato».

Le parti hanno, altresì, condiviso la composizione del premio di risultato, precisando che *«parametri e obiettivi del PdR saranno necessariamente definiti tenendo conto delle indicazioni di Regione ALFA o Norme di rango superiori».*

In conformità a dette previsioni, nell'aprile 2021, la Società e le RSU e RSA hanno stipulato un accordo concernente il premio di risultato per l'anno 2021, nel quale hanno definito:

- gli *«obiettivi collettivi di Azienda»* e relativa composizione (15% *"parametro finanziario"*, 15% *"Customer Satisfaction di Regione"*, 10% *"risultato complessivo riparametrato di attuazione Piano Regionale di Sviluppo e semplificazione"*);

- la composizione della *«parte funzionale/individuale»* e relativa composizione (40% obiettivi funzionali con indicatori di risultato a livello di struttura o individuali, 20% comportamento come parametro organizzativo -comportamentale definito nell'accordo).

Tale accordo ha previsto, altresì, un obiettivo concernente la fruizione delle ferie (cd. *"Parametro ferie"*) individuato nel *«consumo delle ferie maturate nell'anno di competenza e del 10% dei residui anni precedenti per tutti entro l'anno».*

Relativamente a tale parametro, le parti hanno precisato che il suo conseguimento non determina di per sé l'erogazione del premio, comunque correlato al raggiungimento, nelle percentuali variabili indicate, degli obiettivi aziendali (con peso 40%), funzionali (con peso 40%) e comportamentali (con peso 20%). Il *Parametro ferie* è stato, quindi,

individuato quale complessivo obiettivo di efficienza cui correlare l'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 1, comma 182 e ss., della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

In conformità a tale ultima disposizione e al decreto ministeriale 25 marzo 2016, la *Società* ha provveduto a depositare nel portale del Ministero del Lavoro detto contratto e la relativa dichiarazione di conformità.

Nel febbraio 2022, in conformità alle Linee Guida sul Premio di Risultato, la *Società* ha verificato sia gli obiettivi aziendali e funzionali/individuali appurandone il raggiungimento, sia il *Parametro ferie* individuandone il conseguimento. In particolare, per quest'ultimo la *Società* ha appurato, rispetto all'anno precedente, la riduzione dei seguenti dati:

-- numero di giorni di ferie residue al 31 dicembre di ciascun anno, diminuito nel 2021 di XY giorni rispetto al 2020;

-- valore (in termini di costo aziendale) del numero di giorni di ferie residue al 31 dicembre di ciascun anno, diminuito nel 2021 di € YZ rispetto al 2020.

Alla luce di tali verifiche, nel marzo 2022, la *Società* ha provveduto al versamento del premio di risultato applicando l'agevolazione fiscale di cui all'articolo 1, comma 182 e ss., della citata legge n. 208 del 2015.

Successivamente, nel febbraio 2023, rilevata la mancata precisazione nel citato accordo del parametro di riferimento incrementale nei termini di una riduzione dei giorni di ferie residue al 31 dicembre 2021 rispetto all'anno precedente e relativa riduzione del corrispondente costo aziendale, in via prudenziale ed in attesa di formulare il presente interpello, la *Società* ha ritenuto opportuno applicare al premio di risultato già corrisposto la tassazione ordinaria ed ha provveduto, nei termini di legge, ai relativi conguagli fiscali.

In riscontro alla richiesta documentazione integrativa, l'Istante ha precisato che la corresponsione del premio di risultato è collegata ad obiettivi collettivi aziendali (40%) e ad obiettivi funzionali/individuali (60%) che *«non sono strutturati in termini incrementali rispetto alla precedente annualità. Ciò in ragione dei rispettivi contenuti che per la loro correlazione con le direttive regionale e con le specifiche funzioni espletate dal personale non si prestano ad una valutazione incrementale»* e che *"L'accordo collettivo ha altresì previsto un ulteriore obiettivo concernente la fruizione delle ferie (cd. Parametro ferie) (...) il cui conseguimento non determina di per sé l'erogazione del premio ma, quale obiettivo complessivo di efficienza, rileva ai fini dell'agevolazione fiscale nonché della determinazione del quantum. Detto obiettivo ha natura incrementale rispetto alla fruizione di ferie dell'anno precedente»*.

L'Istante ha chiarito, inoltre, che *«Il premio di risultato è quindi così complessivamente articolato:*

- *in caso di conseguimento degli obiettivi collettivi aziendali e di quelli funzionali/individuali ma non dell'obiettivo di efficienza dato dalla fruizione delle ferie il premio è riconosciuto ai dipendenti con la relativa decurtazione nel quantum e soggetto a tassazione ordinaria dato il mancato conseguimento dell'obiettivo incrementale di efficienza;*
- *in caso di conseguimento sia degli obiettivi collettivi aziendali e di quelli funzionali/individuali sia dell'obiettivo di efficienza dato dalla fruizione delle ferie il premio è riconosciuto ai dipendenti senza decurtazione e può essere soggetto a tassazione agevolata dato il conseguimento dell'obiettivo incrementale di efficienza.*

L'obiettivo di efficienza è quindi autonomo rispetto agli obiettivi collettivi aziendali e funzionali/individuali».

Rappresentato quanto sopra, *l'Istante* chiede di sapere se al premio di risultato riconosciuto al personale per l'anno 2021 sia applicabile la tassazione agevolata di cui all'articolo 1, comma 182, legge n. 208 del 2015.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante fa presente che, al di là del profilo formale della mancata precisazione nell'accordo del parametro di riferimento incrementale, l'obiettivo di efficienza dato dallo smaltimento delle ferie risulta conseguito, come emerge dalla riduzione dei giorni di ferie residue al 31 dicembre 2021 rispetto a quelli del 31 dicembre 2020 nonché dalla riduzione del corrispondente valore, in termini di costo aziendale.

Al riguardo, *l'Istante* rileva che nella risposta ad interpello pubblicata il 28 dicembre 2018, n. 143, per una fattispecie simile a quella in esame, l'Amministrazione Finanziaria, in considerazione della *ratio* della norma, volta a premiare i dipendenti delle imprese che registrino un incremento di produttività, redditività, qualità ed efficienza, ha riconosciuto l'applicazione della tassazione agevolata al premio di risultato, ritenendo prevalente il profilo sostanziale dato dal conseguimento del risultato incrementale rispetto a quello formale della mancata precisazione in sede dell'accordo del parametro di riferimento.

Pertanto, *l'Istante* ritiene che al premio di risultato per l'anno 2021 sia applicabile la tassazione agevolata prevista dall'articolo 1, comma 182, della legge n. 208 del 2015 e

che i lavoratori possano presentare istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 182 a 189, della legge n. 208 del 2015 (legge di Stabilità 2016) prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali nella misura del 10 per cento sui *«premi di risultato di ammontare variabile, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base dei criteri definiti con il decreto di cui al comma 188»*, ovvero con il decreto emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze in data 25 marzo 2016 e pubblicato sul sito istituzionale del Ministero del lavoro in data 16 maggio 2016 (di seguito, *decreto*).

Per i premi e le somme erogati negli anni 2023 e 2024, l'aliquota dell'imposta sostitutiva, di cui al comma 182, è ridotta al 5 per cento, come disposto dall'articolo 1, comma 63, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) e dall'articolo 1, comma 18, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024).

L'articolo 2, comma 1, del decreto definisce i *"premi di risultato"* come *«somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione»*.

Riguardo ai criteri incrementali ai quali devono essere ancorati i premi di risultato, il comma 2 dell'articolo 2 del citato *decreto* ne rinvia la definizione alla contrattazione collettiva aziendale o territoriale, stabilendo che la stessa deve *«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».

Tali contratti devono, pertanto, individuare criteri di misurazione degli incrementi il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati.

Sulle predette disposizioni sono stati forniti chiarimenti nelle circolari 15 giugno 2016, n. 28/E e 29 marzo 2018, n. 5/E, e nella risoluzione 19 ottobre 2018, n. 78/E.

In particolare, la citata circolare n. 28/E del 2016, paragrafo 1.2, chiarisce che è necessario tenere ben presente la distinzione tra strutturazione dei premi e condizione di incrementalità degli obiettivi che dà diritto al beneficio fiscale.

La strutturazione dei premi è, infatti, l'insieme delle condizioni previste negli accordi al verificarsi delle quali matura il diritto alla corresponsione di una data somma. La combinazione delle varie condizioni può avvenire in vari modi ed è regolata esclusivamente dalla contrattazione collettiva.

Diversamente, ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale all'ammontare complessivo del premio di risultato erogato è necessario che, nell'arco di un periodo congruo definito nell'accordo, sia stato realizzato l'incremento di almeno uno degli

obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione richiamati dalla norma e che tale incremento possa essere verificato attraverso indicatori numerici definiti dalla stessa contrattazione collettiva, che dovranno essere riportati nella sezione 6 del modello allegato al *decreto*, al momento della presentazione della dichiarazione di conformità.

Sul punto, la circolare n. 5/E del 2018, paragrafo 4.2, precisa che il risultato incrementale, ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale, deve essere conseguito dall'azienda che eroga il premio e che il beneficio fiscale è applicabile anche qualora sia realizzato l'incremento di uno solo degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione individuati dal contratto, rispetto ad un periodo congruo definito dalle parti.

Ad esempio ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva se, in conformità alle previsioni del contratto, l'erogazione del premio è subordinata al raggiungimento di diversi obiettivi, fra di essi alternativi, è sufficiente il raggiungimento incrementale di uno solo di questi misurato sulla base di appositi indicatori, indipendentemente dalla circostanza che, con riferimento alle modalità di determinazione del *quantum*, le parti abbiano concordato di graduarne l'erogazione in ragione del raggiungimento degli stessi o di diversi obiettivi. Laddove, al contrario, il contratto preveda espressamente il raggiungimento di diversi obiettivi non alternativi tra di loro, l'imposta sostitutiva troverà applicazione esclusivamente sulla parte di premio i cui relativi parametri/indicatori abbiano rispettato il requisito dell'incrementalità.

Riguardo al periodo di misurazione del risultato incrementale raggiunto dall'azienda, la predetta circolare n. 5/E del 2018, al paragrafo 4.3, precisa, inoltre,

che per periodo congruo deve intendersi il periodo di maturazione del premio di risultato, ovvero l'arco temporale individuato dal contratto al termine del quale deve essere verificato l'incremento di produttività, redditività ecc., costituente il presupposto per l'applicazione del regime agevolato. La durata di tale periodo è rimessa alla contrattazione di secondo livello e può essere, indifferentemente, annuale o infrannuale o ultrannuale dal momento che ciò che rileva è che il risultato conseguito dall'azienda in tale periodo sia misurabile e risulti migliore rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo considerato.

Relativamente ai risultati aziendali, la medesima circolare, al paragrafo 4.6, ribadisce che il riconoscimento del beneficio fiscale richiede che la verifica e la misurazione dell'incremento, quale presupposto per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, siano effettuate a livello aziendale, in base ai risultati raggiunti al termine del periodo congruo di misurazione, dalla singola azienda che eroga il premio di risultato.

La risoluzione 19 ottobre 2018, n. 78/E, precisa 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.

Il requisito dell'incrementalità, rilevabile dal confronto tra il valore dell'obiettivo registrato all'inizio del periodo congruo e quello risultante al termine dello stesso, come detto, costituisce una caratteristica essenziale dell'agevolazione prevista dalla legge di Stabilità 2016, che si differenzia dalle precedenti misure agevolative, applicabili dal 2008 al 2014, basate su voci retributive a prescindere dall'incremento di produttività.

Come chiarito nella citata risoluzione n. 78/E del 2018, quindi, nell'ipotesi in cui l'erogazione del premio di risultato non sia subordinata al conseguimento di un risultato incrementale rispetto al risultato registrato dall'azienda all'inizio del periodo di maturazione del premio per quel medesimo parametro, ma sia ancorato al raggiungimento di un dato stabile, fissato dal contratto aziendale, il premio di risultato può fruire del regime fiscale agevolato previsto dal citato articolo 1, commi 182 e ss., della legge n. 208 del 2015, a condizione che il valore del dato raggiunto risulti incrementale rispetto al valore registrato in riferimento all'anno precedente.

In tal senso, la risposta ad interpello n. 143/E del 2018, nell'esaminare un caso simile a quello della risoluzione n. 78/E del 2018, chiarisce che, *«considerata, però, la ratio della norma, volta a premiare i dipendenti delle aziende che registrino un incremento di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, e rilevato che l'istante espressamente attesta che, rispetto al periodo d'imposta precedente (...), la misurazione degli obiettivi di produttività ed efficienza, al termine del periodo congruo (...), hanno registrato un risultato incrementale»*, è possibile applicare il regime agevolativo previsto dalla legge n. 208 del 2015.

Nel caso in esame, l'Istante chiede chiarimenti circa il regime fiscale da applicare alle somme erogate a titolo di premio di risultato ai propri dipendenti, considerato che il "*parametro ferie*", da intendersi quale parametro di riferimento incrementale nei termini di una riduzione dei giorni di ferie residue al 31 dicembre 2021 rispetto all'anno precedente, con relativa riduzione del corrispondente costo aziendale, non risulta indicato nell'accordo integrativo aziendale, ma la Società dichiara di aver comunque

verificato per lo stesso il raggiungimento di un risultato incrementale rispetto all'anno 2020.

Tale parametro è indicato nell'"*Addendum PdR 2021*" al predetto accordo per il premio di risultato 2021 nel quale è stabilito che *«l'obiettivo prevede il consumo delle ferie maturate nell'anno di competenza e del 10% dei residui anni precedenti per tutti entro l'anno (...). Il raggiungimento dell'obiettivo non comporta nessuna erogazione del premio. Il mancato raggiungimento porterà ad una decurtazione del 2% dal totale raggiunto»*.

Da un esame della documentazione allegata e dal riscontro alla richiesta di documentazione integrativa risulta, tuttavia, che l'accordo integrativo, oltre a non indicare il "*Parametro ferie*" sopra citato, subordina il riconoscimento del premio di risultato non al conseguimento di un risultato incrementale rispetto al risultato registrato dall'azienda all'inizio del periodo di maturazione del premio per quel medesimo parametro, come richiesto dalla norma in esame e come illustrato dalla circolare n. 28/E del 2016 e 5/E del 2018, ma al raggiungimento di dati stabili, costituiti, tra l'altro, in parte da "*obiettivi collettivi aziendali*" (per il 40 per cento) e in parte da "*obiettivi funzionali/individuali*" (per il 60 per cento).

Inoltre, per gli stessi obiettivi è richiesto che siano raggiunte determinate percentuali stabilite nell'accordo, senza prevedere la verifica di un incremento degli stessi rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo di maturazione del premio. Sul punto, lo stesso *Istante* dichiara, infatti, che gli obiettivi collettivi aziendali e gli obiettivi funzionali/individuali, in ragione del loro contenuto, non si prestano ad una valutazione incrementale rispetto alla precedente annualità.

Al contrario il "*parametro ferie*", pur dotato di natura incrementale, non è direttamente correlato alla corresponsione del premio, in quanto - come emerge dall'integrazione documentale - il suo raggiungimento determinerebbe esclusivamente l'applicazione della detassazione.

La norma in esame, come illustrato nei documenti di prassi sopra richiamati, richiede, invece, che sussistano in modo concorrente le seguenti condizioni:

1. il raggiungimento degli obiettivi prefissati sia collegato con l'erogazione del premio;
2. sia misurato e verificato un valore incrementale rispetto a quello registrato in riferimento all'anno precedente.

Tali condizioni non sono interamente soddisfatte da tutti gli obiettivi sopra illustrati.

In ragione di quanto appena illustrato, si ritiene che il premio di risultato in esame non possa fruire del regime agevolativo previsto dal citato articolo 1, commi da 182 a 189, della legge n. 208 del 2015.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)