

TASSAZIONE AGEVOLATA SUI PREMI DI RISULTATO

PREMESSA

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 19 ottobre 2018, n.78/E, la tassazione agevolata del 10% sui premi di risultato, di cui all'art. 1, commi da 182 a 189, della Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità per il 2016) sarebbe applicabile esclusivamente se, nel periodo congruo considerato, si verificasse il raggiungimento di uno degli obiettivi concordati nell'accordo aziendale, misurato in termini incrementativi rispetto ad un determinato dato storico già registrato a consuntivo. Nella risoluzione citata si precisa, infatti, 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, così come prevista dalla Legge di Stabilità 2016, che differenzia la misura dalle precedenti norme agevolative, in vigore dal 2008 al 2014, che premiavano fiscalmente specifiche voci retributive a prescindere dall'incremento di produttività".

La questione attiene alla tassazione agevolata – individuata nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali del 10 per cento – per i "*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*". Tali criteri sono stati individuati con il Decreto Interministeriale emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, il 25 marzo 2016 e pubblicato sul sito istituzionale del Ministero del Lavoro il successivo 16 maggio 2016 (inde anche "Decreto").

L'articolo 2, comma 1, del Decreto, nel qualificare i c.d. premi di risultato quali "*somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed*

innovazione", al comma 2 definisce alcuni criteri di misurazione degli indici incrementali ai quali devono essere commisurati i premi.

L'Agenzia delle Entrate precisa che il comma 187 della Legge n. 298/2015 subordina, inoltre, l'applicazione dell'agevolazione alla circostanza che l'erogazione delle somme avvenga *"in esecuzione dei contratti collettivi aziendali o territoriali"* e che, su tale presupposto, l'articolo 2, comma 2, del Decreto stabilisce, che *"I contratti collettivi ... devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi [...] rispetto ad un periodo congruo definito dall'accordo"*.

Secondo la risoluzione n. 78/E, pertanto, *"al termine del periodo previsto dal contratto cd. periodo congruo, ovvero di maturazione del premio, deve essere, quindi, verificato un incremento di produttività, redditività ecc., costituente il presupposto per l'applicazione del regime agevolato. La durata del 'periodo congruo' è rimessa alla contrattazione di secondo livello e può essere indifferentemente annuale, 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 stesso"*. Secondo l'opzione interpretativa dell'Agenzia, *"Non è pertanto 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"* tanto che, testualmente, *"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, così come prevista dalla Legge di Stabilità 2016 [...]"*.

Il presupposto dell'incremento rispetto ad un periodo storico per la fruizione dell'agevolazione, preteso dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 78/E/2018, non può essere condiviso per una serie di ragioni eterogenee.

In primo luogo, si deve osservare che il regime agevolato in argomento ha trovato i propri precedenti genetici nel Patto sul Lavoro del 1993. Del resto, la contrattazione collettiva ha assunto un ruolo determinante nell'evoluzione del diritto del lavoro, tanto che il consenso delle organizzazioni sindacali, dapprima ricercato in termini informali, è stato consacrato, a partire dagli anni Ottanta del secolo scorso, con i primi accordi concertati, quale elemento determinante della legislazione negoziata.

Il coinvolgimento delle organizzazioni sindacali nel determinare la regolamentazione del lavoro si è reso opportuno anche per motivi di carattere politico-economico. La progressiva europeizzazione del paese e un'economia sempre più globalizzata hanno reso necessaria

l'individuazione di nuovi strumenti, comunemente accettati dalle organizzazioni sindacali sia dei lavoratori che datoriali, tali da fornire risultati soddisfacenti per rafforzare l'efficienza e la competitività delle imprese. Proprio in questa logica, con l'accordo tra Governo, Cgil, Cisl, Uil sul costo del lavoro del 23 luglio 1993, la politica dei redditi venne qualificata quale *"strumento indispensabile della politica economica, finalizzato a conseguire una crescente equità nella distribuzione del reddito attraverso il contenimento dell'inflazione e dei redditi nominali, per favorire lo sviluppo economico e la crescita occupazionale mediante l'allargamento della base produttiva e una maggiore competitività del sistema delle imprese"*.

La finalità di tale accordo era quella di ottenere, anche grazie ad una politica programmata dei redditi, un tasso di inflazione allineato alla media dei paesi comunitari; ma anche di ridurre il debito pubblico, il deficit dello Stato e la stabilità valutaria e, conseguentemente, di mantenere stabile il potere d'acquisto delle retribuzioni e dei trattamenti pensionistici.

Uno dei maggiori elementi di innovazione, introdotti dal Patto sul Lavoro del 1993, fu il decentramento contrattuale attraverso l'introduzione della contrattazione di secondo livello, aziendale o territoriale, quale strumento fondamentale per mantenere sotto controllo l'inflazione, mediante la redistribuzione degli incrementi di competitività legati alla produttività, qualità e redditività delle aziende. Al contratto collettivo nazionale di lavoro, sotto il profilo economico, è pertanto demandato l'obbligo di adeguare le retribuzioni alla perdita del potere di acquisto in termini coerenti con i tassi di inflazione programmata, mentre al contratto di secondo livello è attribuita la funzione di incentivare le retribuzioni sulla base dei risultati aziendali, evitando una degenerata crescita "indipendente" dei salari e, conseguentemente, effetti negativi sotto il profilo inflazionistico.

L'istituto della concertazione ha quindi assunto grande importanza nel panorama sociale, politico ed economico nazionale, imponendo agli stessi sindacati un salto di qualità culturale, ma non è stato utilizzato soltanto a supporto delle medesime vicende economiche.

D'altronde la legge ha favorito l'estensione del ruolo e delle funzioni del contratto collettivo ben al di là di quella tipica e tradizionale di integrazione del precetto e del disposto legale. Le vicende del diritto del lavoro dell'emergenza, poi della crisi, infine della flessibilità, hanno accentuato la devoluzione di veri e propri poteri normativi all'autonomia collettiva, spesso in chiave derogatoria alla cogenza delle disposizioni di legge, al fine di favorire la gestione consensuale della crisi aziendale: una tendenza che, soprattutto negli anni Novanta del secolo scorso, favorì l'individuazione del contratto collettivo quale idoneo

strumento di governo del mercato del lavoro e della gestione della crisi economica ed occupazionale del paese.

Muovendo dal Patto sul Lavoro del 1993, il sistema della negoziazione partecipativa aziendale o territoriale, con l'introduzione del contratto di secondo livello, ha quindi assunto una rilevanza sostanziale anche con finalità politico-economiche, non in ultimo per superare la vecchia logica della conflittualità sindacale attraverso strumenti razionali di dialettica negoziale, volti a corroborare la *performance* aziendale con sistemi premiali di incentivazione dei lavoratori, favorendo la competitività di sistema: da una parte la competitività interaziendale interna, dall'altra la competitività esterna tra l'Italia e gli altri paesi.

Sulla scorta di questi presupposti di carattere "genetico", si deve peraltro osservare che l'applicazione del sistema della retribuzione variabile non può non essere differenziata, a seconda dei momenti storici, sotto il profilo economico e in ragione delle condizioni aziendali. Se per alcune aziende tale soluzione incentivante può avere, quale scopo strategico essenziale, quello di incrementare le condizioni di competitività sul mercato attraverso l'ottimizzazione delle risorse interne legate a criteri di redditività, produttività e qualità, per altre può essere significativa per mantenere il livello di competitività raggiunto oppure, in momenti di grave congiuntura, per non peggiorare la *performance* oltre certi limiti.

Questa è la ragione per la quale, dagli anni Novanta del secolo scorso fino ai giorni nostri, la letteratura contrattuale collettiva ha sempre individuato obiettivi negoziati, quasi mai basati su dati storici. Del resto, questa opzione determinerebbe, da una parte, la ricerca di un miglioramento costante che, estremizzando il concetto, oltre certi limiti sarebbe irraggiungibile; dall'altra, stresserebbe i lavoratori in maniera non accettabile per la continua ricerca della *performance*. Senza considerare che, in momenti di carattere congiunturale, sarebbe pressoché impossibile raggiungere determinati obiettivi per una naturale e imprescindibile involuzione aziendale.

In sostanza, la misurazione dell'obiettivo in termini incrementali rispetto ad un determinato dato storico determinerebbe una distorsione nella stessa determinazione del risultato atteso che essa non può prescindere da una seria attività negoziale, nella quale si determinano gli obiettivi medesimi e la relativa modalità di misurazione. È proprio questa la ragione secondo la quale l'accordo collettivo assume, nella fattispecie, una centralità determinante.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate risulta per giunta inconferente anche con il dettato normativo.

L'art. 2, comma 2, del Decreto Interministeriale, stabilisce che "*l* contratti collettivi di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), 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”.

Dalla stesura del testo si osserverà che i criteri di misurazione del raggiungimento degli obiettivi evocati dalla norma sono riferiti al *“riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati”* nell'atto negoziale, nella logica di una *performance* che si astrae, anche sotto il profilo letterale, dalla comparazione con un dato storico, atteso che il periodo di riferimento (il periodo congruo definito nell'accordo) è da leggere unicamente quale segmento temporale nel quale si deve registrare il risultato. Questa interpretazione assume anche un riscontro letterale in quanto la frase *“rispetto ad un periodo congruo definito dall'accordo”* è posta tra due virgole, assumendo una valenza incidentale che la sconnette da un significato comparativo con un periodo precedente.

In sostanza la disposizione richiamata, proprio per effetto delle virgole tra cui è posto il richiamo al periodo congruo, potrebbe essere più chiaramente letta - posponendo la frase tra le virgole - nel senso che *“I contratti collettivi [...] devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi [...] il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati, rispetto ad un periodo congruo definito dall'accordo”*.

Una diversa interpretazione riscontrerebbe peraltro un significato illogico se è vero che, soprattutto in un periodo di criticità economiche, i lavoratori sono costretti a porre in essere uno sforzo maggiore per consentire alla propria azienda di risollevarsi, non ricevendo alcun premio agevolabile per effetto della richiamata comparazione.

Dipartimento Scientifico

Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

AREA NORMATIVA

Luca Caratti

Mauro Marrucci