CONFIMPRESESALENTO
CONFIMPRESEITALIA Confederazione Sindacale Datoriale
Associazione Nazionale Micro Imprese e Artigianato

ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO
Consiglio Provinciale di Lecce

IL WELFARE AZIENDALE

EBIL
Ente Bilaterale Nazionale
Imprese e Lavoratori

Prof. Avv. Giuseppe Gentile
Università Federico II di Napoli

PROGRAMMA

1. Nozioni di Welfare aziendale
2. Oggetto del Welfare aziendale
3. Soggetti del Welfare aziendale
4. Strumenti di Welfare aziendale: il Regolamento aziendale
5. Il contratto collettivo aziendale: la negoziazione del «Premio di risultato»
6. Premi di risultato e Welfare: la scelta del lavoratore

1.

Nozioni di Welfare aziendale

Per Welfare Aziendale si intende l'insieme di benefit e iniziative che le aziende dispongono ed erogano, sia per autonoma decisione che per accordo con le rappresentanze sindacali, a sostegno del reddito dei lavoratori, in modo da accrescere il benessere lavorativo e familiare al di là della retribuzione classica.

Il fine è migliorare le condizioni del reddito dei lavoratori e trovare il modo di erogare tali benefit senza ulteriori costi determinati dalla fiscalità e dagli oneri previdenziali ed assicurativi.

La ricerca è di un «benessere complessivo» per i lavoratori

2.

Oggetto del Welfare

Definizione

Prestazioni, opere, servizi corrisposti al dipendente in natura o sotto forma di rimborso spese aventi finalità di rilevanza sociale, escluse dal reddito di lavoro dipendente.

La disposizione di cui al comma 190 dell'art. 1 della **legge n. 208/2015** ha ampliato le ipotesi di somme e valori che non concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

L’ambito oggettivo di applicazione della norma comprende opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, utilizzabili dal dipendente o dai familiari indicati nell’articolo 12 del TUIR, che possono anche essere non fiscalmente a carico del lavoratore.

Art. 51 c. 2 DPR 917/1986

f) *l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla* ***generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti*** *e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100.*

2 caratteristiche:

- erogazione diretta e/o indiretta (no rimborso)

- beni e liberalità previste dalla CC

Opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto (articolo 51, co. 2, lettera f)

Rientra ad esempio nel perimetro applicativo della norma, l'offerta di corsi di lingua, di informatica, di musica, teatro, danza.

Le opere ed i servizi contemplati dalla norma possono essere messi a disposizione direttamente dal datore o, come chiarito con risoluzione 34/E del 2004 per il servizio di checkup medico, da parte di strutture esterne all'azienda ma **a condizione che il dipendente resti estraneo al rapporto economico che intercorre tra l'azienda e il terzo erogatore del servizio.**

La disposizione si differenzia dalle successive lettere f-bis) ed f-ter) in quanto **non comprende le somme di denaro erogate ai dipendenti a titolo di rimborsi di spese**, anche se documentate, da impiegare per opere e servizi aventi le citate finalità.

Art. 51 c. 2 DPR 917/1986

f bis) *le* ***somme, i servizi e le prestazioni*** *erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari*

Ampliamento:
- campi bisogni: specificati «ludoteche, mense, borse studio, etc»
- modalità: rimborso (più funzionale)

Nell’ambito operativo della lettera f bis rientrano anche **le somme sostenute dal lavoratore**, e **versate dal datore di lavoro a titolo di rimborso**, per:

- Rette scolastiche
- Tasse universitarie
- Libri di testo
- il servizio di trasporto scolastico
- il rimborso di somme destinate alle gite didattiche, alle visite d’istruzione ed alle altre iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica

f-ter) *le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12*

La norma, nell'intento di conciliare le esigenze della vita familiare del dipendente con quelle lavorative, consente di detassare le prestazioni di assistenza per i familiari anziani o non autosufficienti erogate anche sotto forma di somme a titolo di rimborso spese.

Soggetti anziani sono coloro che abbiano compiuto i 75 anni di età (limite considerato ai fini del riconoscimento della maggiore detrazione d'imposta ex art. 13 c. 4 TUIR).

Soggetti non autosufficienti sono coloro che non sono in grado di compiere gli atti della vita quotidiana quali, ad esempio, assumere alimenti, espletare le funzioni fisiologiche e provvedere all'igiene personale, deambulare, indossare gli indumenti

f-quater) *i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 27 ottobre 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie*

Totale esenzione fiscale per le **polizze** ‘’*long term care*’’. Precedentemente queste polizze avevano convenienza fiscale solo se il premio riferito ad ogni dipendente era inferiore ad € 258,23 annui, altrimenti rientravano a tutti gli effetti nella nozione di retribuzione e come tali erano soggetti a tassazione e contribuzione.

Legge bilancio 2016

VOUCHER

b) dopo il comma 3 è inserito il seguente:

«3-bis. *Ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante* ***documenti di legittimazione****, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale*».

Tali documenti **non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi e devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare.**

Voucher monouso deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio, predeterminato ab origine e definito nel valore

Voucher cumulativo può rappresentare una pluralità di beni, determinabili anche attraverso il rinvio – ad esempio – ad una elencazione contenuta in una piattaforma elettronica, che il dipendente può combinare a propria scelta nel ‘’*carrello della spesa*’’, per un valore non eccedente € 258,23.

i voucher:

1. non possono essere emessi a parziale copertura del costo della prestazione, opera o servizio e quindi non sono integrabili;
2. non possono rappresentare più prestazioni opere o servizi di cui all’articolo 51, comma 2, del TUIR.

3.

Soggetti del Welfare

I destinatari del welfare sono tutti i **lavoratori inquadrati con rapporto di lavoro subordinato** (indipendente dalla natura a tempo determinato, indeterminato, apprendistato, full time, part time, ecc.).

L'art. 51 subordina la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente del welfare alla condizione che i ''benefit'' siano offerti alla **generalità dei dipendenti o a categorie omogenee di essi.**

Con il termine ''**categorie**'' il legislatore non intende riferirsi a quelle civilistiche (art. 2095 c.c. => dirigenti, quadri, impiegati e operai) ma ad una **generalità omogenea** come concetto contrapposto all'individualità.

Sui possibili destinatari del welfare aziendale è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello n. 954-1417/2016, chiarendo che, oltre che ai lavoratori subordinati, è rogabile anche agli **amministratori di società** che percepiscono compensi inquadrabili tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50, lettera c-bis del Tuir.

4.

Strumenti di Welfare:

il regolamento aziendale:

Il **sistema più semplice** e diretto per l'attuazione del welfare è il regolamento aziendale.

Non occorrono negoziazioni con il sindacato o con i lavoratori.

Resta inteso che il regolamento aziendale dovrà essere **vincolante** per il datore di lavoro per un certo periodo.

Se non fosse vincolante, si perdono i benefici della deducibilità delle misure di welfare stabilite.

Il **regolamento aziendale come atto unilaterale con erogazione volontaria** del datore di lavoro si distingue quindi dal **regolamento aziendale con efficacia negoziale**.

5.

Il contratto collettivo aziendale:

la negoziazione del premi di risultato

I premi detassabili sono quelli erogati in esecuzione di contratti collettivi di secondo livello (territoriali o aziendali) **stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale** nonché di contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali (RSA) ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria (RSU).

I contratti in esame devono essere **depositati telematicamente presso la DTL entro 30 giorni** dalla loro sottoscrizione unitamente alla dichiarazione di conformità alle disposizioni della Legge n. 208/2015 e del Decreto Interministeriale 25 marzo 2016.

I contratti in questione devono fissare gli **obiettivi da raggiugere** in termini di incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione nonché i criteri di misurazione e verifica dei risultati raggiunti in funzione dei quali è parametrato l'importo del premio di risultato.

A decorrere dal periodo d'imposta 2016, è prevista la **detassazione dei premi di risultato** la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione. I premi in questione devono essere erogati in esecuzione di contratti collettivi di secondo livello depositati presso la DTL.

Potenziali **destinatari** della detassazione sono i lavoratori dipendenti del settore privato il cui reddito di lavoro subordinato, prodotto nel periodo d'imposta precedente (2023 per la detassazione 2024), non superi gli **80.000 euro lordi annui**.

Il limite reddituale sopra indicato è costituito dal solo reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione ordinaria: sono pertanto esclusi i redditi prodotti in relazione a rapporti di lavoro diversi da quello subordinato nonché i redditi di lavoro dipendente assoggettati a tassazione separata

Possono beneficiare del regime fiscale agevolato esclusivamente i premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad **incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione.**

Rimangono **esclusi** dalla detassazione tutti quegli emolumenti, non qualificabili come premi di risultato, che in passato ne avevano, comunque, beneficiato (vedi straordinari, maggiorazioni per lavoro notturno, indennità varie, ecc.).

(L.208/15 art. 1 – comma 182)

Salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al **10 per cento** … **(5%)**

Il **limite massimo di importo** che potrà essere assoggettato ad imposta sostitutiva nella misura del 10% (5% per i periodi d'imposta 2023-2027), è fissato in:

- 3.000 euro lordi annui ovvero
- 4.000 euro lordi annui per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro.

COINVOLGIMENTO PARITETICO DEI LAVORATORI

Con il Decreto Interministeriale del 25 marzo 2016 è stato specificato che le modalità di coinvolgimento paritetico dei lavoratori debbano prevedere strumenti e modalità di coinvolgimento dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro da realizzarsi attraverso un piano che

- stabilisca **a titolo esemplificativo** la costruzione di gruppi di lavoro nei quali operano responsabili aziendali e lavoratori finalizzati al miglioramento o all'innovazione di aree produttive o sistema di produzione
- e che prevedano strutture permanenti di consultazione e monitoraggio degli obiettivi da perseguire e delle risorse necessarie nonché la predisposizione di rapporti periodici che illustrino le attività svolte e i risultati raggiunti.

Il datore di lavoro dovrà **verificare i presupposti soggettivi** previsti per il diritto all'agevolazione da parte del lavoratore anche relativamente ai limiti reddituali, relativamente ai dati in proprio possesso.

Il datore di lavoro **dovrà verificare** i redditi di lavoro dipendente conseguiti dal lavoratore nel periodo d'imposta precedente rilevati dalla certificazione unica dei redditi consegnata in qualità di sostituto d'imposta.

…se il datore di lavoro non è lo stesso di quello che ha rilasciato la CU dei redditi per l'intero periodo d'imposta precedente, il **lavoratore** beneficiario **deve attestare per iscritto** l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno.

In ogni caso, il lavoratore/contribuente avrà l'onere di verificare, al termine del periodo d'imposta, se ricorrono i presupposti per il diritto all'agevolazione.

Deposito contratti collettivi aziendali o territoriali

I benefici contributivi o fiscali e le altre agevolazioni connesse con la stipula di contratti collettivi aziendali o territoriali sono riconosciuti a condizione che tali contratti siano depositati in via telematica presso la Direzione Territoriale del Lavoro competente, che li mette a disposizione, con le medesime modalità, delle altre amministrazioni ed enti pubblici interessati.

6.

Premi di risultato e welfare: la scelta del lavoratore

CONVERSIONE DEL PREMIO IN WELFARE

La possibilità di convertire i premi nelle erogazioni di cui al comma 4 dell'art. 51 è stata introdotta dalla legge di stabilità 2017, che ha provveduto ad aggiungere un ulteriore periodo al comma 184 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015:

Il lavoratore, nell'ambito dell'erogazione del premio di risultato, può chiedere di convertire il premio, senza scontare alcun prelievo contributivo e fiscale

Le regole debbono essere previste dai contratti collettivi aziendali o territoriali stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale oppure dalla rappresentanze sindacali aziendali o unitarie costituite nell'ambito delle predette associazioni.

Superamento limiti

Nel caso di importi superiori al limite previsto, solo la parte eccedente sarà assoggettata a tassazione ordinaria, concorrendo, di conseguenza, nella determinazione del reddito imponibile ai fini Irpef del lavoratore.

IMPORTANTE: la legge di bilancio 2017 ha introdotto un'ulteriore **misura di particolare favore** nelle ipotesi in cui il premio di risultato sia erogato, su scelta del dipendente, sotto forma di contribuzione alla **1) previdenza complementare** o a **2) casse** aventi esclusivamente **fini assistenziali** o sotto forma di **3) assegnazione di azioni**

1) Dunque il **premio di risultato erogato sotto forma di <u>contribuzione alla previdenza complementare</u> non è assoggettato a tassazione** anche se detti contributi **superano** il limite di deducibilità dal reddito di **euro 5.164,57** (limite incrementato, limitatamente ai primi cinque anni di contribuzione, di un importo non superiore ad euro 2.582,29 per i lavoratori di prima occupazione).

Dunque i contributi alla previdenza complementare, se versati in sostituzione del premio di risultato, possono essere esclusi dalla formazione del reddito complessivo del lavoratore per un importo di euro 8.164,57 (5.164,57+3.000,00 di importo massimo del premio detassabile).

2) I premi detassati possono essere convertiti anche in **contributi sanitari alle casse aventi esclusivamente fine assistenziale**, che si ricorda essere esclusi dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente nel limite complessivo di euro 3.615,20.

Dal 2017 i premi così convertiti non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente anche se aggiuntivi a contributi già versati dal datore di lavoro o dal lavoratore per un importo di **euro 3.615,20**.

A tale importo potrà infatti aggiungersi l'ulteriore importo di contributi esclusi dal reddito nel limite massimo di euro 3.000.

L'Agenzia delle Entrate rileva criticità laddove le casse sanitarie operino non rispettando principi di mutualità cioè in quelle ipotesi in cui esista, per ciascun iscritto/dipendente, una stretta correlazione fra quanto percepito dalla cassa a titolo di contribuzione ed il valore della prestazione resa nei confronti del lavoratore.

3) La legge di Bilancio 2017 consente la sostituibilità, in esenzione d'imposta, del premio di risultato con **azioni della società/datore di lavoro o delle società del gruppo.**

In deroga alle normali regole sulla imponibilità delle azioni (art. 51 c. 2 lett. g TUIR) **non si genererà reddito imponibile nei confronti del lavoratore che sostituisca, in tutto o in parte, il premio di risultato con azioni della società/datore di lavoro o del gruppo nei seguenti casi**:

- offerta rivolta, anziché alla generalità, a categorie di lavoratori, purché in conformità alle previsioni contrattuali (aziendali e/o territoriali);
- il valore delle azioni "convertite" superi il **limite di euro 2.065,83** previsto per ciascun periodo d'imposta potendo essere assegnate azioni per un importo complessivo pari a euro 5.065,83 (2.065,83 + 3000 di premio convertito);
- se le medesime azioni siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro;
- azioni cedute prima che siano trascorsi tre anni dalla conversione del premio di risultato assoggettabile ad imposta sostitutiva.

L’INPS, con la **Circolare n. 49 del 31 maggio 2023**, riepiloga il quadro normativo del welfare aziendale modificato, da ultimo, con il DL n. 48/2023 (cfr. Aggiornamento AP n. 163/2023).

Nello specifico, l’Istituto **illustra la disciplina ai fini contributivi delle diverse tipologie di prestazioni riconducibili al welfare aziendale**, anche laddove siano scelte in sostituzione di un premio detassabile.

Tra i chiarimenti più significativi forniti dall’Istituto in materia, si segnala la **qualificazione dei contributi versati,** su richiesta del lavoratore, **alle forme pensionistiche complementari e di assistenza sanitaria, in sostituzione, in tutto o in parte, di premi di risultato**, quali contributi a carico datore di lavoro con conseguente assoggettamento, ai fini previdenziali, al contributo di solidarietà del 10% a carico dello stesso.

In tema di premi di produttività, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la Risposta ad **Interpello n. 59 del 5 marzo 2024**, a chiarire che, nel caso in cui il riconoscimento del premio di risultato non sia condizionato al raggiungimento di un incremento con riferimento al risultato che l'azienda ha avuto all'inizio del periodo di maturazione del premio stesso, ma sia connesso al raggiungimento di un dato stabile, al premio di risultato sarà comunque applicabile il regime fiscale agevolato, **purché il valore del suddetto dato sia maggiore di quello registrato con riferimento all'anno precedente**.

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.