

Quesito

La Società chiede di sapere se è legittima l'eventuale stipula di un accordo sindacale aziendale sul premio di produttività, con trasformazione dell'emolumento economico (pari a 1.100 euro) in beni/servizi di welfare aziendale, da destinare esclusivamente ai lavoratori che hanno accettato la riduzione volontaria di cinque ore settimanali, al fine di reintegrare in parte la retribuzione persa.

* * *

Sintetico quadro della normativa

Al fine di rispondere al quesito posto, pare utile premettere che il Legislatore (art. 1, commi 182 e ss., L. 208/2015; cfr. anche L. n. 232/2016 e art. 55 D.L. 50/2017), ha stabilito che, 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, entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi (per redditi da lavoro dipendente privato non superiori agli 80.000 euro lordi annui), **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 di criteri definiti con decreto ministeriale, nonché **le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili** dell'impresa.

Oltre alla possibilità di ottenere la detassazione dei premi/utili sopra indicati, il Legislatore ha previsto quella di trasformare l'ammontare degli stessi in beni/servizi di welfare aziendale, specificando che **le somme e i valori di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del testo unico di cui al DPR 917/1986 (TUIR), non concorrono, nel rispetto dei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva citata, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, del premio di risultato o delle somme erogate sotto forma di utili; nonché: le somme e i valori di cui al comma 4 del medesimo articolo 51 concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le regole ivi previste e non sono soggetti all'imposta sostitutiva, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in**

sostituzione, in tutto o in parte, dei premi e delle somme spettanti sotto forma di utili¹.

L'interpretazione e le modalità di applicazione concreta delle norme contenute nella legge di stabilità 2016 sono state affidate al **Decreto del Ministero del lavoro del 25.3.2016**, il quale dispone, in sostanza che:

- i contratti collettivi di lavoro² 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;
- l'applicazione dell'imposta sostitutiva al 10% è subordinata al **deposito in ITL del contratto da effettuare entro 30 giorni dalla sottoscrizione dei contratti** collettivi aziendali o territoriali, insieme con la **dichiarazione di conformità del contratto alle disposizioni del decreto**, redatta in conformità allo specifico modello che verrà reso disponibile sul sito del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Esemplificativamente, i parametri finalizzati a misurare gli incrementi di redditività e produttività aziendale, possono essere:

- rapporto tra volume della produzione, fatturato o margine operativo lordo e numero dei dipendenti;
- riduzione dei consumi energetici;
- riduzione dei tempi di commessa;
- riduzione del numero di infortuni.

¹ Per la parziale decontribuzione previdenziale: cfr. art. 55 DL 50/2017 e Circolare INPS 104 del 18.10.2018;

² come definiti dall'art. 51 D. Lgs. 15.6.2015 n. 81, richiamato dal D.M., secondo cui: per i contratti collettivi si intendono i contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria

Altri criteri sono volti alla misurazione dell'efficienza aziendale, come:

- diminuzione del numero di lavorazioni e rilavorazioni;
- riduzione degli scarti;
- percentuali di rispetto dei tempi di consegna;
- rispetto delle previsioni di avanzamento dei lavori;
- rapporto tra costi effettivi e costi previsti;
- riduzione dell'assenteismo;
- modifiche dell'orario e dell'organizzazione del lavoro.

Mentre altri sono più strettamente connessi all'innovazione, come:

- numero di brevetti depositati;
- tempo di sviluppo di nuovi prodotti.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate, con la **Circolare n. 28/E del 15.6.2016**, ha fornito ulteriori chiarimenti interpretativi, sia sulle norme che regolano i premi, sia sulle disposizioni vigenti in tema di welfare aziendale.

Degna di segnalazione è la recentissima **Risoluzione 78/E/2018** del 19.10.2018 dell'Agenzia delle Entrate, con la quale l'Ente ha fornito alcuni chiarimenti in risposta ad un Interpello proposto da ALFA S.p.A., società che ha sottoscritto con le OOSLL e RSU un accordo integrativo del contratto aziendale di secondo livello, prevedente l'erogazione di premi di risultato al ricorrere delle seguenti circostanze:

- **raggiungimento di un determinato EBIT³, stabilito dall'accordo aziendale, oltre cui riconoscere il premio;**
- **miglioramento del rispetto dei tempi di consegna previsto nei programmi di consegna.**

Orbene, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non riconoscibile l'agevolazione fiscale, rimarcando che:

- i premi di produttività devono consistere, *in primis*, in somme di ammontare variabile (e non fisso);
- la tassazione agevolata del 10% è applicabile esclusivamente se, nel periodo congruo considerato (annuale, infrannuale, ultrannuale), si sia verificato l'incremento di uno degli obiettivi concordati nell'accordo aziendale (produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione);

³ Reddito operativo aziendale prima delle imposte e degli oneri finanziari.

- la struttura di premio proposta dall'ALFA non può essere detassata perché non risulta *incrementale*, ma ancorata ad un dato stabile fissato dal contratto aziendale;
- un premio è incrementale quando il risultato conseguito dall'azienda risulti migliorativo rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo di maturazione del premio, non essendo pertanto sufficiente che l'obiettivo prefissato dalla contrattazione di secondo livello sia raggiunto.

L'Agenzia fa presente, tuttavia, che “*qualora il valore dell'EBIT raggiunto in riferimento all'anno 2017 risulti incrementale rispetto al valore dell'Ebit registrato in riferimento all'anno 2016, il premio di risultato potrà godere del regime agevolativo...*”, così come “*qualora il rispetto dei tempi di consegna rilevati nel 2017 registri un miglioramento rispetto ai tempi di consegna rilevati nel 2016*”.

* * *

Ricordata la disciplina di massima applicabile, va rimarcato, dunque, che la *ratio* della detassazione (e parziale decontribuzione) è da rinvenire nella circostanza che i benefici che non concorrono a formare il reddito **non rispondono al c.d. animus remunerandi**, ovvero sono concessi dal datore di lavoro con finalità extra remunerative e, per questo motivo, il legislatore ha ad essi riservato un trattamento agevolato.

Dunque, l'azienda ottiene, nel periodo congruo considerato, il miglioramento di un parametro (ad es. l'*Ebitda*, o il numero delle assenze, o la qualità, o i tempi di consegna, ecc.) stabilito con accordo aziendale, grazie alla maggiore diligenza adempitiva del lavoratore nella esecuzione della prestazione lavorativa, ed in cambio riconosce al dipendente un premio di risultato, erogato sotto forma di emolumento economico (detassato), oppure, a scelta del lavoratore, di beni/servizi previsti dall'art. 51 TUIR, in virtù della “trasformazione” del premio in benefici di welfare aziendale.

* * *

Il nostro giudizio/le possibili azioni

Alla luce di quanto sopra affermato, si può ritenere, allo stato, con riferimento allo specifico quesito posto, che l'attribuzione del premio di risultato – sotto forma di

beni/servizi di welfare aziendale - da parte della Società esclusivamente alla platea di coloro che hanno ridotto volontariamente l'orario di lavoro (con esclusione quindi di coloro che non hanno accettato tale riduzione) e per la precipua finalità di recuperare per costoro la parziale perdita retributiva, sembra apparire in contrasto con la *ratio* delle disposizioni sopra illustrate.

Infatti, lo scopo perseguito dall'azienda sembra essere quello di premiare, non tanto, il raggiungimento in sé degli obiettivi aziendali prefissati nell'eventuale accordo sindacale, bensì l'avvenuta riduzione volontaria di orario, piegando l'istituto in esame alla logica del contenimento del costo del lavoro, al di fuori degli strumenti di norma consentiti dall'ordinamento (es. CIG, CIG in deroga, CIGS, contratti di solidarietà difensivi).

In sostanza, l'azienda "remunera" la volontaria riduzione oraria con l'attribuzione di *benefit* solo formalmente ancorati al premio di risultato, ma sostanzialmente concessi al solo fine di premiare i "volontari", incentivare, *pro futuro*, l'adesione di tutti alla riduzione oraria, ottenere un risparmio considerevole sui costi fissi, ridistribuendo in parte il risparmio ottenuto.

In tal caso, il riconoscimento di beni/servizi di welfare aziendale appare misura voluta e realizzata esclusivamente in funzione sinallagmatica della volontaria riduzione oraria, così tradendo la diversa finalità, squisitamente "remunerativa", perseguita dal datore di lavoro.

Per tali ragioni, si ritiene *pro veritate* che, allo stato, il modello di accordo proposto⁴ sembri violare lo spirito della legislazione in esame, esponendo l'azienda al possibile disconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle agevolazioni fiscali previste.

Di conseguenza, considerata la platea dei lavoratori attualmente interessati (175 unità, di cui 16 non firmatari dell'accordo individuale di volontaria riduzione dell'orario di lavoro, 13 assenti con conservazione del posto), si suggerisce:

- a) di non menzionare nell'eventuale accordo aziendale la questione della riduzione volontaria dell'orario di lavoro;

⁴ ferma restando la necessaria presenza di tutti gli altri presupposti di legge, come anche interpretati dall'Agenzia delle Entrate

- b) di non collegare il riconoscimento del premio di risultato alla vicenda della riduzione dell'orario di lavoro;
- c) di istituire un ordinario premio di risultato e di riconoscerlo all'effettivo raggiungimento di parametri usuali e di oggettivo apprezzamento e verifica (presenza, Ebitda, qualità, tempi di consegna, ecc.), senza operare alcun collegamento con la questione della riduzione oraria;
- d) di non rivolgere tale riconoscimento solo a coloro che hanno ridotto volontariamente l'orario di lavoro, bensì di destinarlo a categorie omogenee di lavoratori (ad es., stesso inquadramento, stesso livello, contrattuale, determinato livello di reddito, appartenenti ad una certa sede, ecc.), non creando "discriminazioni", vieppiù indicate nell'accordo, in funzione dell'adesione o meno alla proposta di riduzione di orario di lavoro.

Sotto tale profilo, si osserva che essendo solo 16 i lavoratori che non hanno sottoscritto la riduzione oraria, i benefici che la Società otterrebbe dalla adesione (ormai) maggioritaria (e su base individuale) alla riduzione oraria (da parte di circa 150 unità) sarebbero solo parzialmente attenuati dal riconoscimento dei *benefit* anche in favore dei non aderenti alla riduzione oraria.

La mancata "verbalizzazione" nell'accordo della questione della riduzione oraria e il riconoscimento indifferenziato a tutti i lavoratori (o ad una platea meglio da individuare, ma slegata dalla predetta questione), infatti, consentirebbero alla Società di:

- a) sottoscrivere un "ordinario" accordo sul premio di risultato;
- b) premiare in ogni caso i 150 dipendenti "virtuosi";
- c) ottenere un cospicuo risparmio sul costo del lavoro (sebbene parzialmente inferiore a quello conseguibile nel caso in cui tutti aderissero alla riduzione oraria);
- d) evitare il disconoscimento dei benefici fiscali da parte dell'Ente pubblico;
- e) evitare rimostranze e/o rivendicazioni da parte dei lavoratori esclusi, i quali potrebbero, in ipotesi, richiedere anche loro i beni/servizi di welfare aziendale, adducendo una illegittima pretermissione.

E' vero che così operando la Società finirebbe col premiare anche i lavoratori che non hanno sottoscritto la riduzione oraria, ma si metterebbe al riparo da eventuali

contestazioni da parte dell'Ente pubblico (e da un potenziale recupero della tassazione non operata, invero ingente tenuto conto del numero di dipendenti interessati), proprio perché un simile accordo si presenterebbe slegato dalla logica della corrispettività e della premialità *ad personam*, contraria alla *ratio* dell'istituto in esame.

Per far sì che il “modello” prescelto risulti essere, indirettamente e casualmente, premiante per coloro che hanno aderito alla riduzione oraria, occorrerebbe incidere su aspetti diversi da quelli attinenti a tale riduzione, in grado di “isolare” quella categoria da quella che non ha aderito alla riduzione volontaria dell'orario. Ma ciò appare molto difficile da realizzare tenuto conto che si tratta di risorse aventi tutti analogo inquadramento (operatori telefonici) e che la Società intende convertire il premio di risultato prevalentemente (per Euro 850) in *ticket restaurant* (oltre che in buoni benzina per l'importo di euro 250): sarebbe quanto meno “sospetto” che a fruire proprio di tali ticket – di norma erogati a tutti i dipendenti in funzione surrogatoria del servizio mensa - fossero solo quelli che hanno aderito alla riduzione volontaria dell'orario di lavoro.

Da escludere, invece, l'idea della Società di sottoscrivere un accordo, separato dall'accordo principale sul premio di risultato, da “tirar fuori” solo in caso di ispezione: è il Legislatore ad aver previsto, come visto, l'obbligatorietà del deposito in ITL degli accordi sul premio di risultato e della dichiarazione di accompagnamento di loro conformità alla legge al fine di fruire delle agevolazioni fiscali/contributive.