

Risposta n. 205

***OGGETTO: Detassazione dei premi di risultato – Periodo congruo e definizione degli obiettivi incrementali – Articolo 1, commi 182-189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.
Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

“ALFA” opera nel settore dei giochi, delle scommesse ed ha una significativa presenza nel settore del gioco online.

Nel 2018, la Società ha avviato le trattative per la stipula di un nuovo Contratto Integrativo Aziendale con le Rappresentanze Sindacali Unitarie (RSU) dei lavoratori dipendenti e con le relative Segreterie Nazionali e territoriali. Tuttavia, il percorso negoziale non si è concluso nell'anno 2018, a causa del complesso processo di armonizzazione contrattuale dei diversi rapporti di lavoro confluiti in “ALFA” a seguito di varie operazioni straordinarie (fusioni) effettuate negli ultimi anni. In particolare, il rapporto di lavoro di una parte dei dipendenti è regolato dal CCNL metalmeccanici, di altra parte dal CCNL del Terziario, della Distribuzione e dei Servizi.

La Società istante, in accordo con quanto rilevato all'inizio del 2017 dall'INPS, che aveva formalmente disposto che l'inquadramento corretto dei

dipendenti fosse quello del Terziario, al fine di uniformare la disciplina del rapporto di lavoro, nel mese di giugno 2018 ha reso nota alle OO.SS. la volontà di applicare il CCNL Terziario anche ai dipendenti il cui rapporto di lavoro era disciplinato dal CCNL metalmeccanici, con effetto dal 1° novembre 2018.

Il 24 ottobre 2018 si è svolta la Consultazione tra i lavoratori dipendenti, i quali hanno approvato a larga maggioranza l'ipotesi di accordo per l'armonizzazione delle discipline contrattuali, sottoscritto in pari data.

L'associazione sindacale dei metalmeccanici, però, ha impugnato la decisione della Società presso il Giudice del Lavoro che l'ha accolta con decreto del 21 novembre 2018, stabilendo che il CCNL metalmeccanici debba continuare ad essere applicato a tutti gli iscritti, nonché ai lavoratori non iscritti ad alcun sindacato che ne facciano specifica richiesta, fino alla sua naturale scadenza. Pertanto, i 23 dipendenti iscritti hanno mantenuto il CCNL metalmeccanici e a questi si è aggiunto un altro lavoratore che ha comunicato di volere applicare il CCNL metalmeccanici in luogo di quello del Terziario.

La descritta complessa situazione dei rapporti con le OO.SS. ha, quindi, impedito la stipula nel 2018 di un nuovo Contratto Integrativo Aziendale, il quale forse verrà definito nel corrente anno. Ne consegue che gli effetti del nuovo Contratto Integrativo Aziendale potranno eventualmente decorrere solo dall'anno 2019.

Le OO.SS. del Terziario hanno, però, rappresentato alla società istante la necessità di individuare comunque una soluzione transitoria per l'anno 2018 relativamente al meccanismo del salario variabile, al fine di evitare che i dipendenti risultino privati di detto salario in conseguenza dell'intervenuta decadenza della pregressa contrattazione aziendale.

“ALFA”, al fine di recepire le richieste delle OO.SS. ed evitare un ulteriore contrasto nei rapporti sindacali, in data 26 novembre 2018 ha stipulato, presso la sede di Confcommercio ..., un accordo con le Rappresentanze Sindacali Aziendali

(RSA) assistite dalle rispettive Segreterie Nazionali e Territoriali; all'accordo non ha partecipato l'associazione sindacale dei metalmeccanici. L'accordo è diretto a istituire per l'anno 2018 un Premio di Risultato a valenza annuale, nei confronti del solo personale dipendente il cui rapporto di lavoro è disciplinato dal CCNL del Terziario.

A seguito della recente nomina della RSU da parte dell'associazione sindacale dei metalmeccanici, in data 23 gennaio 2019, è stato effettuato un incontro con questa organizzazione sindacale, la quale ha manifestato l'intenzione di volere aderire all'accordo del 26 novembre 2018, garantendone l'applicazione ai suoi iscritti.

Il Premio di Risultato, variabile e non determinabile a priori, ma solo dopo la consuntivazione dei risultati e la verifica del raggiungimento dell'obiettivo previsto, è strutturato sulla base dell'indicatore della misura di risultato dell'EBITDA consuntivato da "ALFA" nell'anno 2018, rispetto al dato previsionale di Budget, pari a 137,5 milioni di euro (di seguito "Obiettivo"), che risulta incrementale rispetto al valore raggiunto nell'anno 2017.

Il Premio di Risultato viene riconosciuto solo qualora sia conseguito più dell'80% dell'Obiettivo ed è attribuito per un importo lordo massimo pari ad euro 2.800,00 calcolato come segue:

% raggiungimento Obiettivo	% Premio attribuita
<=80%	0%
>80%<=90%	50%
>90%<100%	80%
>=100%	100%

Il Premio di Risultato viene riconosciuto in misura uguale per ogni lavoratore subordinato indipendentemente dall'inquadramento contrattuale e il relativo importo si considera onnicomprensivo di ogni incidenza sugli istituti retributivi diretti, indiretti e differiti, di cui si è già tenuto conto in fase di quantificazione del medesimo Premio di Risultato. Inoltre, ai sensi del secondo comma dell'articolo 2120 del codice civile, il suddetto importo è escluso dalla base di calcolo del Trattamento di Fine Rapporto.

Il Premio di Risultato verrà erogato entro il mese di luglio 2019 a tutti i dipendenti a tempo indeterminato il cui rapporto di lavoro è disciplinato dal CCNL Terziario (esclusi i Dirigenti) in forza al 31 dicembre 2018, in servizio al momento dell'erogazione e che abbiano prestato attività lavorativa per tutto l'anno di maturazione. Gli effetti dell'accordo sul Premio di Risultato dovrebbero estendersi anche ai dipendenti che hanno mantenuto il CCNL metalmeccanici, a seguito della sottoscrizione in adesione dell'accordo del 26 novembre 2018.

Il Premio di Risultato viene riproporzionato sia in caso di assunzioni intervenute in corso d'anno pro-quota che con riferimento al personale con rapporto di lavoro a tempo parziale sulla base dell'orario individuale ridotto.

Le assenze intervenute nell'anno 2018 (ad esclusione delle ferie, dei permessi retribuiti, dei permessi sindacali, delle astensioni obbligatorie per maternità, dei riposi orari per allattamento, delle assenze per infortunio sul lavoro e dei permessi ex legge n. 104 del 1992, articolo 33, comma 3) incidono sulla determinazione del valore del Premio di Risultato come di seguito indicato:

- assenze fino a 45 giorni di effettivo lavoro: Premio al 100%;
- assenze da 45 a 90 giorni di effettivo lavoro: Premio al 75%;
- assenze da 91 a 180 giorni di effettivo lavoro: Premio al 50%;
- assenze superiori a 180 giorni di effettivo lavoro: Premio al 10%.

L'accordo in esame è stato depositato in via telematica, unitamente alla dichiarazione di conformità del contratto alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 182-189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e al DM 25 marzo 2016, presso la Direzione Territoriale del Ministero del Lavoro competente entro il termine di legge di 30 giorni.

Sulla base dei dati contabili disponibili alla data di presentazione del presente interpello, emerge che l'Obiettivo è stato integralmente raggiunto. Pertanto, la società istante dovrà corrispondere l'intero importo del Premio di Risultato di euro ...,00 per ciascun dipendente. Emerge, quindi, l'esigenza di individuare il corretto regime fiscale da applicare al detto Premio di Risultato ai fini dell'effettuazione delle ritenute alla fonte da parte di "ALFA" in qualità di sostituto d'imposta.

Dal dettato normativo emerge che l'accesso al regime dell'imposta sostitutiva in argomento è subordinato al rispetto di una serie di condizioni formali e sostanziali. Non essendo chiaro se esse risultino tutte soddisfatte con riferimento alla descritta fattispecie, si ritiene che ricorrano obiettive condizioni di incertezza sulle modalità di applicazione delle norme tributarie contenute nell'articolo 1, commi da 182 a 189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e nel decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, emanato il 25 marzo 2016. In particolare, si chiede se al Premio di Risultato, relativo all'anno 2018, che verrà erogato da ALFA ai propri dipendenti nel corso dell'anno 2019, in forza dell'accordo stipulato con le rappresentanze sindacali, in data 26 novembre 2018, possa essere applicata l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con l'aliquota del 10 per cento.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE**

La Società istante ritiene che le norme tributarie contenute nell'articolo 1, commi da 182 a 189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e nel decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economie e delle finanze, emanato il 25 marzo 2016, vadano interpretate nel senso che al Premio di Risultato, relativo all'anno 2018, che erogherà ai propri dipendenti, nel corso dell'anno 2019, in forza dell'accordo stipulato con le rappresentanze sindacali, in data 26 novembre 2018, possa essere applicata l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con l'aliquota del 10 per cento.

Tale interpretazione si fonda sulle seguenti argomentazioni.

La prima condizione che deve essere rispettata per potere fruire dell'imposta sostitutiva del 10% è il fatto che, ai sensi del comma 187, della l. n. 208 del 2015, il Premio di Risultato sia erogato in esecuzione di contratti aziendali o territoriali di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. Quest'ultima norma stabilisce che per contratti collettivi aziendali si intendono quelli stipulati dalle rappresentanze sindacali aziendali delle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria.

Nel caso di specie, l'accordo è stato sottoscritto dalle rappresentanze sindacali delle associazioni sindacali del Terziario e non dei metalmeccanici. Tuttavia, non sembra che tale aspetto possa pregiudicare l'applicazione dell'imposta sostitutiva, sia perché la norma letteralmente non richiede la sottoscrizione delle rappresentanze sindacali aziendali di tutte le associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, sia perché, anche da un punto di vista sistematico, non sembrerebbe logico richiedere la sottoscrizione da parte di tutte le suddette associazioni sindacali, in quanto le stesse potrebbero non avere adeguata presenza in ciascuna azienda interessata da un contratto collettivo aziendale.

D'altra parte, secondo la Corte di Cassazione, sentenza n. 25730 del 15 novembre 2013, *“i contratti collettivi aziendali sono applicabili a tutti i lavoratori dell'azienda, ancorché non iscritti alle organizzazioni sindacali stipulanti, salvo il caso di quei lavoratori che, aderendo ad una organizzazione sindacale diversa, ne condividono l'esplicito dissenso dall'accordo (cfr. Cass. nn. 10353/2004; 6044/2012)”*. L'efficacia del contratto collettivo nazionale si estende, dunque, a tutti i lavoratori dell'azienda anche se non iscritti ovvero iscritti ad altre organizzazioni sindacali, a meno che non vi sia esplicito dissenso. Quindi, il contratto collettivo nazionale esplica pienamente i suoi effetti su tutti i lavoratori della società seppure non sottoscritto da tutte le associazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale.

In considerazione di quanto sopra espresso, si ritiene che la condizione richiesta dalla norma per la fruizione dell'imposta sostitutiva sia soddisfatta.

Analogamente si reputa che non possa essere di ostacolo alla possibilità di applicare l'imposta sostitutiva il fatto che il contratto integrativo aziendale abbia ad oggetto unicamente il Premio di Risultato ovvero il fatto che lo stesso contratto sia stato sottoscritto quando l'anno cui si riferisce il citato Premio era in buona parte già trascorso.

Si reputa, inoltre, che non sia anomalo che venga sottoscritto un contratto integrativo aziendale avente specificamente ad oggetto il Premio di Risultato, essendo questa una materia che normalmente è demandata alla contrattazione aziendale, di cui rappresenta una tra le fattispecie che hanno maggiore rilevanza ed interesse economico.

Per quanto attiene, poi, alla condizione che il Premio di Risultato sia di ammontare variabile e la relativa corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili, anch'essa appare compiutamente soddisfatta. Infatti, il parametro di riferimento, l'EBITDA, manifesta la redditività della società ed è misurabile e

verificabile sulla base del bilancio d'esercizio che verrà approvato dalla società istante.

Inoltre, si tratta di un obiettivo incrementale rispetto al risultato del 2017.

In particolare, l'obiettivo è stato fissato nel contratto collettivo aziendale in euro 137,5 milioni, incrementale rispetto al valore dell'EBITDA raggiunto nell'anno 2017; pertanto, il Premio di Risultato risulta collegato ad un effettivo incremento di redditività. Nello specifico l'incremento di redditività rispetto al 2017 è stato ampiamente conseguito.

In proposito, codesta Agenzia delle Entrate, dopo avere precisato 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 del periodo antecedente, ha, tuttavia, anche evidenziato che, seppure il contratto aziendale non subordini l'erogazione del premio di risultato al conseguimento di un risultato incrementale per quel medesimo parametro, il Premio di Risultato può comunque godere del regime agevolativo dell'imposta sostitutiva, se il valore del parametro di riferimento concretamente raggiunto nell'esercizio risulti incrementale rispetto allo stesso valore registrato in relazione all'esercizio precedente (cfr. risoluzione 19 ottobre 2018, n. 78/E e risposta ad istanza di interpello e consulenza giuridica 28 dicembre 2018, n. 143).

Ora, nel caso di specie, non solo il contratto integrativo aziendale prevede che l'obiettivo 2018 sia incrementale rispetto all'EBITDA del 2017, ma anche il risultato di EBITDA raggiunto in concreto nel 2018 risulta ampiamente superiore a quello del 2017.

Si ribadisce, inoltre, che la Società ha provveduto, ai sensi dell'articolo 5 del decreto interministeriale emanato il 25 marzo 2016, al deposito in via telematica del contratto collettivo aziendale entro 30 giorni dalla sua sottoscrizione, unitamente alla dichiarazione di conformità alle disposizioni del

suddetto decreto, presso la Direzione Territoriale del Ministero del Lavoro competente.

Sicché appaiono rispettate tutte le condizioni richieste dalle norme di legge per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 182 a 189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016), come modificato dall'articolo 1, commi da 160 a 162, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, dall'articolo 55 del DL 24 aprile 2017, n. 50, convertito nella l. 21 giugno 2017, n. 96, e dall'articolo 1, commi 28 e 161, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, prevede misure fiscali agevolative per le retribuzioni premiali, anche in collegamento con la partecipazione dei dipendenti all'organizzazione del lavoro, nonché per lo sviluppo del welfare aziendale.

Con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 25 marzo 2016 (di seguito decreto), pubblicato sul sito istituzionale del Ministero del lavoro in data 16 maggio 2016, di cui è stato dato avviso nella Gazzetta Ufficiale n. 112 del 14 maggio 2016, sono state disciplinate le modalità applicative delle predette disposizioni.

Con circolari nn. 28/E del 15 giugno 2016 e 5/E del 29 marzo 2018, redatte d'intesa con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina dell'agevolazione in argomento.

In particolare, con la previsione recata dall'articolo 1, comma 182, della l. n. 208 del 2015, come modificato dall'articolo 1, comma 160, lettera a), della l. n. 232 del 2016, è stata introdotta a regime una modalità di tassazione agevolata, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali del 10 per cento“, *entro il limite complessivo di 3.000 euro lordi, ai premi di risultato di ammontare variabile, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, misurabili*

e verificabili sulla base dei criteri definiti con il decreto di cui al comma 188”, ovvero il citato 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.

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 e innovazione”*, individuando al successivo comma 2 – con una elencazione esemplificativa – alcuni criteri di misurazione degli indici incrementali ai quali devono essere commisurati i premi.

Il successivo comma 187 dell’articolo 1 della legge di Stabilità 2016 subordina, inoltre, l’applicazione dell’agevolazione alla circostanza che l’erogazione delle somme avvenga *“in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali di cui all’articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81”*.

Al riguardo, il citato comma 2 dell’articolo 2 del decreto stabilisce, inoltre, che i contratti collettivi aziendali o territoriali *“devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione ... 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”*. Quindi, solo al termine del periodo previsto dal contratto (cd. periodo congruo), ovvero di maturazione del premio, deve essere 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. 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. Il requisito

incrementale, 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 (cfr. risoluzione n. 78/E del 19 ottobre 2018).

Nel caso in esame "ALFA" fa presente di avere sottoscritto in data 26 novembre 2018 un contratto integrativo aziendale di secondo livello con le Segreterie Nazionali di OO.SS. e con le RSA per definire i parametri di misurazione del Premio di Risultato a valenza annuale per il 2018, con erogazione nel mese di luglio 2019.

La funzione incentivante delle norme in esame, così come specificato anche nei richiamati documenti di prassi, in tanto può ritenersi assolta in quanto la maturazione del premio, e non solo la relativa erogazione, avvenga successivamente alla stipula del contratto, sulla base del raggiungimento degli obiettivi incrementali ivi previamente definiti e misurati nel periodo congruo anch'esso stabilito su base contrattuale. Pertanto, i criteri di misurazione devono essere determinati con ragionevole anticipo rispetto ad una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi.

Tale condizione non risulta, tuttavia, soddisfatta nel caso di specie tenuto conto che i premi di risultato sono erogati sulla base di criteri individuati in un contratto la cui stipula è intervenuta in prossimità della scadenza del termine del periodo rilevante per la misurazione del raggiungimento dell'incremento (2018). A parere della scrivente, la misurazione dell'incremento deve, infatti, avvenire sulla base di criteri predeterminati. Nell'ipotesi rappresentata, invece, il valore dell'indicatore della misura di risultato dell'EBITDA per l'anno 2018, e, quindi, il suo incremento rispetto al 2017, era in grandi linee già definito alla data del 26 novembre 2018. Non appare ammissibile una determinazione 'postuma' o, come nel caso di specie, a ridosso del termine del periodo di maturazione del premio, in quanto i criteri di misurazione devono essere determinati con ragionevole anticipo rispetto ad una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi.

Sulla base delle predette argomentazioni, si ritiene, dunque, che la Società interpellante, nella sua qualità di sostituto d'imposta, non possa applicare su detti premi l'aliquota agevolata del 10 per cento quale imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali regionali e comunali.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente