

Risposta n. 270

OGGETTO: Trattamento fiscale premi di risultato erogati ai sensi dell'articolo 1, commi 182-189, legge n. 208 del 2015 (legge di Stabilità 2016) e ss.mm.

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

QUESITO

La società istante (in seguito, *l'Istante*) è un operatore a livello nazionale nel settore dei giochi leciti e delle scommesse, che esercita la propria attività principale sulla base di convenzioni di concessione stipulate con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

In data 29 marzo 2019, la società e le organizzazioni sindacali (di seguito le "Parti") hanno sottoscritto un accordo integrativo aziendale con decorrenza dal 1° gennaio 2019 e scadenza il 31 dicembre 2019.

Tale accordo disciplinava vari aspetti del rapporto di lavoro, tra i quali l'istituzione di un Premio di risultato a valenza annuale.

Il Premio di risultato, variabile e non determinabile a priori, era strutturato sulla base dell'incremento dell'EBITDA, ovvero dell'incremento dell'EBITDA del 2019 rispetto a quello del 2018.

Con accordo del 28 gennaio 2020, le Parti, in considerazione dell'esigenza di

avere un quadro chiaro e definitivo dei risultati conseguiti nel precedente esercizio, hanno convenuto di prorogare temporaneamente il suddetto contratto integrativo aziendale sino al 31 marzo 2020, impegnandosi ad avviare nuovamente, entro la fine del mese di febbraio, il confronto relativo alla contrattazione di secondo livello per l'anno 2020.

Tuttavia, in considerazione della pandemia da Covid-19 e del DPCM 8 marzo 2020 che ha disposto la sospensione delle attività di sale giochi, sale scommesse, sale bingo e locali assimilati, le medesime Parti non hanno potuto avviare il confronto sopra richiamato.

Considerato, poi, il periodo di *lockdown* disposto dal DPCM del 22 marzo 2020 e dalle altre disposizioni emergenziali, le Parti, con accordo del 25 maggio 2020, hanno convenuto una seconda proroga del predetto contratto integrativo aziendale sino al 31 luglio 2020, termine che avrebbe dovuto coincidere con la cessazione dello stato di emergenza.

Non essendosi, però, verificate le condizioni per avviare il suddetto confronto, le Parti, in data 14 settembre 2020, si sono incontrate, in modalità telematica, e hanno stabilito di prorogare nuovamente fino al 31 ottobre 2020 il precedente contratto integrativo aziendale, convenendo di incontrarsi entro la prima settimana del mese di ottobre per un esame della situazione e per la verifica delle condizioni necessarie ad avviare il confronto.

In data 8 ottobre 2020 le Parti si sono incontrate in videoconferenza e, in tale sede, la società ha comunicato alle organizzazioni sindacali che, a seguito del permanere della situazione emergenziale, non sussistevano le condizioni per procedere al rinnovo del contratto integrativo aziendale e, pertanto, ha manifestato la disponibilità a prorogarlo sino al 31 dicembre 2020.

Contestualmente, l'*Istante* ha evidenziato alle organizzazioni sindacali che, in conseguenza degli impatti negativi sulle attività svolte dalla Società a seguito del *lockdown* e delle misure restrittive imposte dal Governo per far fronte alla pandemia

da Covid-19 che hanno comportato la sospensione delle attività di sale giochi, sale scommesse, sale bingo e locali assimilati, l'EBITDA del 2020 non poteva essere paragonabile, per i fattori esogeni sopra indicati, al medesimo indicatore riferito all'esercizio precedente.

Le organizzazioni sindacali, preso atto della situazione, hanno richiesto la possibilità di valutare eventuali correttivi da applicare all'indicatore per il calcolo del Premio di risultato relativo all'anno 2020, con l'intento di poter consentire ai dipendenti, seppure in via potenziale e parziale, di poter fruire di un emolumento aggiuntivo di carattere variabile, comunque legato alla redditività generata nei periodi di regolare svolgimento dell'attività aziendale.

Nella medesima riunione le Parti hanno, dunque, stabilito di prorogare fino al 31 dicembre 2020 il contratto integrativo aziendale del 2019, introducendo però delle modifiche al paragrafo relativo alla determinazione del Premio di risultato, che viene sostituito con una nuova versione, per tenere conto degli impatti sul *business* della Società causati dalla prolungata chiusura della rete dei punti vendita dell'*Istante* nel periodo compreso tra marzo e giugno 2020.

In particolare, le Parti al fine di poter confrontare in modo omogeneo l'EBITDA del 2020 con quello del 2019, hanno convenuto di ricalcolare l'EBITDA del 2019, riducendolo in proporzione al numero dei giorni di sospensione dell'attività del 2020.

Ai fini del ricalcolo dell'EBITDA del 2019 si è, comunque, tenuto conto solo del periodo di sospensione generalizzata in tutte le Regioni verificatosi dal 9 marzo al 15 giugno 2020; più precisamente, è stato considerato l'arco di tempo in cui tutti i punti vendita dell'*Istante* sono rimasti chiusi in ogni parte d'Italia.

Nello specifico è stato rideterminato l'EBITDA dei mesi da marzo a giugno 2019, ipotizzando un numero di giorni di sospensione identico a quello del 2020 e provvedendo a ridurre il relativo ammontare in modo proporzionale.

In particolare, l'EBITDA 2019 dei mesi di marzo e giugno, parzialmente interessati dalla sospensione delle attività nel 2020, è stato ricalcolato sulla base del

rapporto proporzionale "*giorni di non sospensione delle attività dei punti vendita / totale giorni del mese*"; mentre l'EBITDA 2019 dei mesi di aprile e maggio, che nel 2020 sono stati interessati per tutta la sua durata dal *lockdown*, è stato azzerato.

Applicando la descritta metodologia, l'EBITDA del 2019 è stato rideterminato in euro 117,4 milioni con una riduzione di euro 39 milioni rispetto al dato consuntivato. In tal modo, l'indicatore previsto per l'attribuzione del Premio di risultato è omogeneo e confrontabile tra 2020 e 2019 e può consentire di verificare la eventuale sussistenza di un incremento di redditività nel periodo del 2020 non interessato dal *lockdown*.

In considerazione, poi, del minore periodo di tempo di apertura dell'attività, le Parti hanno anche convenuto una corrispondente riduzione dell'ammontare del Premio di Risultato, il cui importo lordo massimo è stato fissato in euro 2.000,00, in luogo del precedente importo di euro 2.800,00.

Si è, pertanto, proceduto a sostituire il precedente paragrafo del contratto integrativo aziendale dedicato al Premio di risultato, con un nuovo paragrafo contenente le modifiche sopra descritte.

Il Premio di risultato che, in caso di conseguimento, verrà erogato entro il mese di luglio 2021, troverà applicazione per tutti i dipendenti della società istante a tempo indeterminato il cui rapporto di lavoro è disciplinato dal CCNL Terziario (esclusi i Dirigenti), che siano in forza al 31 dicembre 2020, oltre ad essere in servizio al momento dell'erogazione e che abbiano prestato attività lavorativa per tutto l'anno di maturazione.

Le assenze intervenute nell'anno 2020 (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, di cui all'articolo 33, comma 3, legge 5 febbraio 1992, n.104) incidono sulla determinazione del valore del Premio di risultato come di seguito indicato:

- assenze fino a 45 giorni di effettivo lavoro: Premio al 100 per cento;

- assenze da 45 a 90 giorni di effettivo lavoro: Premio al 75 per cento;
- assenze da 91 a 180 giorni di effettivo lavoro: Premio al 50 per cento;
- assenze superiori a 180 giorni di effettivo lavoro: nessun Premio.

Ai sensi della vigente normativa fiscale, i dipendenti in possesso dei requisiti di legge potranno scegliere, su base volontaria, in luogo della erogazione monetaria, di convertire in tutto o in parte gli importi del Premio di Risultato eventualmente maturati, in servizi di Welfare.

L'accordo dell'8 ottobre 2020 di cui si discute è stato depositato in via telematica presso la Direzione Territoriale del Ministero del Lavoro competente entro il termine di legge di 30 giorni.

Tutto ciò premesso, nel caso in cui il risultato incrementale dovesse essere raggiunto e, quindi, la società istante fosse tenuta a corrispondere il Premio di Risultato pari a euro 2.000 per ciascun dipendente (con i ragguagli descritti in precedenza), occorrerà individuare il corretto regime fiscale di detto Premio di Risultato ai fini dell'effettuazione da parte dell'*Istante* delle ritenute alla fonte in qualità di datore di lavoro e sostituto d'imposta.

L'*Istante*, nel ricordare che la circolare 29 marzo 2018, n. 5 ha ritenuto l'EBITDA un parametro idoneo per misurare l'incremento della redditività aziendale, precisa che il dubbio interpretativo attiene al fatto che, nel caso in esame, l'EBITDA del 2019 è stato ricalcolato per renderlo omogeneo con l'EBITDA del 2020, anno in cui i punti vendita della Società sono stati chiusi nel periodo di *lockdown* che ha riguardato i mesi da marzo a giugno.

Pertanto, il confronto non viene ad essere effettuato con riferimento all'intero anno, ma con riferimento al minor periodo in cui l'attività è stata svolta (ossia al netto dei giorni di sospensione dell'attività dei punti vendita).

L'altro dubbio interpretativo attiene al fatto se la modifica delle modalità di determinazione del parametro costituito dall'EBITDA, che è stata contrattualizzata in data 8 ottobre 2020, possa incidere sulla funzione incentivante della normativa

agevolativa in esame.

In considerazione di tali dubbi, l'*Istante* chiede se, in caso di raggiungimento del risultato incrementale dell'EBITDA 2020, rispetto a quello ricalcolato del 2019, possa, nella sua qualità di sostituto d'imposta, applicare sull'eventuale Premio di Risultato relativo all'anno 2020 che potrebbe essere erogato ai dipendenti, l'aliquota agevolata del 10 per cento, quale imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali regionali e comunali ai sensi dell'articolo 1, commi da 182 a 189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, emanato il 25 marzo 2016.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che al Premio di risultato, relativo all'anno 2020, che eventualmente verrà erogato ai propri dipendenti in caso di raggiungimento del risultato incrementale, sulla base dell'originario accordo del 29 marzo 2019, successivamente prorogato con gli accordi del 28 gennaio 2020, del 25 maggio 2020, del 14 settembre 2020 e, da ultimo, dell'8 ottobre 2020, che ha anche modificato le modalità di calcolo del parametro di confronto costituito dall'EBITDA 2019, 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 di cui al citato comma 182 articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 182 a 189, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016) prevede, dal periodo di imposta 2016, una modalità di tassazione agevolata, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali nella misura del 10 per cento ai «*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», 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 e delle Politiche Sociali in data 16 maggio 2016 (di seguito, il *decreto*).*

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.

Al riguardo, la circolare 29 marzo 2018, n. 5/E, redatta d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, ha precisato 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, qualità, efficienza e innovazione, 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.

Il risultato precedente può essere costituito dal livello di produzione del semestre o dell'anno o anche del triennio precedente il semestre considerato, purché si tratti di un dato precedente a quest'ultimo e non un dato remoto, non idoneo a rilevare un incremento attuale di produzione.

Non è, pertanto, sufficiente che al termine del periodo di maturazione del premio, 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.

In ragione, della funzione incentivante delle norme in esame, come ribadito anche nei documenti di prassi emessi dall'Agenzia delle Entrate, d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (cfr., tra l'altro, circolari 15 giugno 2016, n. 28/E e 29 marzo 2018, n. 5/E, nonché risoluzione 26 giugno 2020, n. 36), si è ritenuto che il regime fiscale di favore possa applicarsi sempreché il raggiungimento degli obiettivi incrementali alla base della maturazione del premio, previamente definiti nel contratto e misurati al termine del periodo congruo stabilito su base contrattuale, e non solo la relativa erogazione, avvenga successivamente alla stipula del contratto.

Pertanto, i criteri di misurazione devono essere determinati con ragionevole anticipo rispetto ad una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi.

Tale circostanza è da intendersi in senso assoluto, non necessariamente ancorata ad uno specifico riferimento temporale, in ragione del quale si presumerebbero incerti gli obiettivi individuati nei contratti aziendali/territoriali sottoscritti entro una certa data del periodo congruo.

Alla luce dei chiarimenti illustrati, in relazione alla fattispecie in esame, si è dell'avviso che la rideterminazione del periodo congruo, dovuta all'emergenza epidemiologica da covid-19, attestata nell'accordo aziendale dell'8 ottobre 2020, non osti all'applicazione del regime agevolato, dal momento che, come detto, la durata del periodo di maturazione del premio è rimessa all'accordo delle parti.

Analogamente, non si ravvisano criticità nell'aver ricalcolato il valore di riferimento dell'indicatore di redditività costituito dall'EBITDA del 2019, dal momento che tale rideterminazione, in ragione del periodo di sospensione delle attività registratasi nel 2020, consente ugualmente di poter rilevare un incremento attuale di redditività, non configurandosi un confronto con un dato remoto.

Infine, in relazione alla funzione incentivante delle norme disciplinanti il regime fiscale del Premio di risultato che presuppongono che l'individuazione dei criteri di misurazione avvenga con ragionevole anticipo rispetto ad una eventuale produttività

futura non ancora realizzatasi, si ricorda che con la citata risoluzione n. 36/E del 2020 è stato precisato che qualora nel contratto aziendale/territoriale venga attestato che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale è - anche per circostanze eccezionali - effettivamente incerto alla data della sua sottoscrizione perché l'andamento del parametro adottato in sede di contrattazione è suscettibile di variabilità, l'azienda, sotto la propria responsabilità, possa applicare l'imposta sostitutiva del 10 per cento qualora al termine del periodo congruo sia conseguito il risultato incrementale.

Ciò considerato, in relazione alla fattispecie in esame, si rileva che con gli accordi del 2020 le Parti hanno convenuto di prorogare l'accordo integrativo aziendale riferito al periodo d'imposta 2019 (sottoscritto il 29 marzo 2019).

Con tale ultimo accordo veniva stabilito che *"Il Premio di Risultato è strutturato sulla base dell'incremento di EBITDA (di seguito il **"Risultato Incrementale"**), calcolato come differenza fra l'EBITDA che verrà consuntivato nel 2019 e il valore di riferimento di 135 milioni di euro che rappresenta l'EBITDA 2018"*.

Con l'accordo dell'8 ottobre 2020 le Parti non hanno individuato un nuovo o diverso criterio di misurazione dell'obiettivo incrementale, tale da far venir meno la funzione incentivante delle norme in esame, ma hanno prorogato definitivamente sino al 31 dicembre 2020 l'accordo integrativo del 2019, ridisegnando, sulla base di un calcolo matematico e non discrezionale, la durata del periodo congruo, ovvero di maturazione del premio, al fine di rilevare un incremento attuale di redditività, attraverso il confronto di due dati omogenei.

In ragione di tali considerazioni, d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, si è dell'avviso che laddove al 31 dicembre 2020 l'*Istante* rilevi che il valore dell'EBITDA 2020 risulti incrementale rispetto al valore, ricalcolato come descritto, dell'Ebitda 2019, potrà applicare il regime fiscale previsto dall'articolo 1, comma 182, della legge di Stabilità 2016 al Premio di risultato relativo al 2020.

Al ricorrere delle condizioni richieste dal combinato disposto degli articoli 1, comma 184, della legge n. 208 del 2015 e 51, commi 2 e 3, del Testo unico delle

imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1987, n. 917 (Tuir), il Premio di risultato convertito in servizi Welfare non concorre, nel rispetto dei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente.

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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)