

Il premio di risultato è soggetto a tassazione agevolata solo in presenza di obiettivi aziendali incrementali

di R. Lancia - 16 Marzo 2024

1. Premessa: i fatti oggetto della risposta ad interpello in rassegna

La risposta ad interpello del 5 marzo 2024, n. 59, riguarda il corretto trattamento fiscale da riservare al premio di risultato corrisposto, per gli anni 2022-2023, da un'Azienda Regionale ai propri dipendenti. Le varie parti (Azienda Regionale, RSU, RSA e OO.SS. territoriali) avevano stipulato un accordo integrativo ove era stata concordata l'istituzione di un premio di risultato, da corrispondersi, in linea di principio, al raggiungimento di taluni obiettivi e parametri:

- i) gli obiettivi collettivi aziendali (e., 15% per il parametro finanziario, 15% per il “customer satisfaction di Regione” e 10% per il risultato complessivo riparametrato);
- ii) gli obiettivi funzionali/individuali (e., 40% per gli obiettivi funzionali con indicatori di risultato a livello di struttura o individuali e 20% per il comportamento come parametro organizzativo comportamentale definito nell'accordo); e
- iii) l'obiettivo di efficienza, individuato nel parametro ferie (i.e., il consumo delle ferie maturate nell'anno di competenza e del 10% dei residui anni precedenti).

È bene, nondimeno, precisare che il parametro ferie era stato individuato quale obiettivo di efficienza cui correlare l'agevolazione fiscale di cui all'art. 1, comma 182 ss., della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. “Legge di Stabilità 2016”), sebbene, in ogni caso, non fosse direttamente correlato, di per sé, alla corresponsione del premio. L'accordo integrativo precisava, infatti, che il conseguimento di tale parametro rilevava solo ai fini dell'applicazione della detassazione, mentre il riconoscimento del premio era subordinato al raggiungimento di dati stabili (costituiti dagli obiettivi di cui ai punti i) e ii) che precedono).

A fronte delle verifiche svolte nel 2022 attestanti l'avvenuto raggiungimento degli obiettivi e il conseguimento del parametro ferie, l'Azienda Regionale aveva provveduto a liquidare il premio risultato applicando l'agevolazione fiscale, prevista dall'art. 1, comma 182 ss., della Legge di Stabilità 2016. Nel 2023, invece, a causa della mancata precisazione nell'accordo integrativo del parametro di riferimento incrementale, l'Azienda Regionale aveva assoggettato il premio risultato a tassazione ordinaria, formulando apposita istanza di interpello per conoscerne il trattamento fiscale, precisandone, in sede di richiesta di documentazione integrativa, la relativa struttura:

- i) in caso di conseguimento degli obiettivi collettivi aziendali e di quelli funzionali/individuali ma non dell'obiettivo di efficienza, il premio risultato sarebbe stato riconosciu-

to con la relativa decurtazione nel *quantum* e assoggettato a tassazione ordinaria, atteso il mancato conseguimento dell'obiettivo (incrementale) di efficienza;

ii) in caso di conseguimento degli obiettivi collettivi aziendali, di quelli funzionali/individuali e dell'obiettivo di efficienza, il premio risultato sarebbe stato riconosciuto senza decurtazione e, eventualmente, assoggettato a tassazione agevolata, in ragione del conseguimento dell'obiettivo incrementale di efficienza quale obiettivo autonomo rispetto agli altri.

2. Il quadro normativo di riferimento

In generale, l'art. 1, comma 182 ss., della Legge di Stabilità 2016 prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e relative addizionali sui premi di risultato di ammontare variabile corrisposti in base ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, sulla base del d.m. 25 marzo 2016, emanato dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali in concreto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (sul tema si veda, senza alcuna pretesa di completezza, Renella, *Premi di risultato: gli accordi di secondo livello possono prevedere anche l'erogazione di acconti*, in *Corr. trib.*, n. 19/2018, 1477 ss.; Ferretti, *Premi di risultato e welfare aziendale: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate*, in *Fisco*, n. 18/2018, 1737 ss.; Marianetti, *Detassazione della produttività aziendale: nuova aliquota (ma solo per il 2023), vecchi problemi*, in *Fisco*, n. 2/2023, 116 ss.; Gavioli, *Premi di risultato: nuovi chiarimenti dall'Agenzia*, in *Prat. fisc. prof.*, n. 31/2020, 23 ss.). In particolare, l'imposta sostitutiva si applica, fino a un importo di Euro 3.000 lordi, al premio di risultato in denaro erogato ai lavoratori dipendenti del settore privato in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali, con un reddito da lavoro, nell'anno precedente a quello di percezione, non superiore a Euro 80.000, in conseguenza di incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione di cui al d.m. 25 marzo 2016, nonché alle somme elargite sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 7 marzo 2024, n. 5/E, 10 ss.).

Per "premi di risultato", ai sensi dell'art. 2 del d.m. 25 marzo 2016, si intendono le "somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione", i cui criteri sono demandati alla contrattazione collettiva aziendale o territoriale. Se ne desume, pertanto, che tali contratti devono individuare i criteri di misurazione degli incrementi il cui raggiungimento deve essere verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati.

Giova segnalare, inoltre, che per i premi e le somme erogati negli anni 2023 e 2024, l'aliquota fiscale dell'imposta sostitutiva è stata ridotta dal 10% al 5%, in ossequio a quanto disposto, rispettivamente, dall'art. 1, comma 63, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. "Legge di Bilancio 2023") e dall'art. 1, comma 18, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (c.d. "Legge di Bilancio 2024") (in dottrina, Magnani, *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, n. 35/2023, 2394 ss.; Marianetti – Masnata, *Detassazione dei premi di risultato e welfare aziendale: ancora misure temporanee*, in *Fisco*, n. 45/2023, 4255 ss.).

3. La prassi erariale esistente in materia

Con la circolare n. 28/E del 2016, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito la necessità di distinguere tra strutturazione dei premi e condizione di incrementalità degli obiettivi. Mentre la strutturazione dei premi indica l'insieme delle condizioni – individuate dalla contrattazione collettiva – a cui è legata la maturazione del diritto alla corresponsione di una certa somma, l'incrementalità degli obiettivi rappresenta, invece, il presupposto ai fini della concessione del beneficio fiscale, purché si sia verificato tramite specifici indicatori numerici definiti dalla stessa contrattazione collettiva (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 15 giugno 2016, n. 28/E, 12).

Vale ricordare, inoltre, che il risultato incrementale deve essere conseguito dall'azienda erogante il premio, a condizione che sia stato realizzato anche un solo incremento dei vari obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione individuati dal contratto nell'ambito di un congruo periodo definito dalle parti, sia esso annuale, infrannuale che ultrannuale (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 29 marzo 2018, n. 5/E, 33). In particolare, se, in base alle disposizioni contrattuali, l'erogazione del premio è subordinata a criteri fra loro alternativi, è sufficiente il conseguimento anche di un solo obiettivo incrementale per beneficiare dell'agevolazione fiscale sul *quantum* oggetto di premio; di converso, nel caso di previsione di diversi obiettivi fra loro non alternativi, l'imposta sostitutiva troverà applicazione esclusivamente sulla parte di premio i cui relativi parametri/indicatori hanno rispettato gli obiettivi aziendali incrementali.

Il beneficio fiscale può essere concesso solo a seguito della verifica e della misurazione dell'incremento da parte dell'azienda; sicché, non è sufficiente che l'obiettivo fissato dalla contrattazione di secondo livello sia raggiunto, in quanto è, altresì, necessario che il risultato conseguito dall'azienda risulti incrementale rispetto al valore all'inizio del periodo (cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzione 19 ottobre 2018, n. 78/E, 3). Ciò significa, di fatto, che il requisito dell'incrementalità postula un raffronto tra il valore dell'obiettivo all'inizio del periodo e quello all'esito del periodo stesso con la conseguenza che, solo in caso di effettiva incrementalità registrata, sarà possibile assoggettare a tassazione agevolata il premio di risultato.

Si rileva, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile all'imposta sostitutiva vigente la precedente prassi erariale, tenuto conto che la riduzione dell'aliquota fiscale al 5% non ha comportato un elemento differenziale sostanziale tale da rendere irrilevanti i progressi interventi di prassi (cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 5/E del 2024, cit., 12).

4. La soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate

Con la risposta ad interpello n. 59 del 2024, l'Agenzia delle Entrate è tornata a pronunciarsi sul regime fiscale applicabile ai premi di risultato, precisando che, ai fini dell'applicazione del regime di detassazione, l'art. 1, comma 182 ss., della Legge di Bilancio 2018 richiede la soddisfazione delle seguenti condizioni:

i) il raggiungimento degli obiettivi prefissati deve essere collegato all'erogazione del premio;
e

ii) la valutazione e misurazione del valore incrementale rispetto a quello registrato in riferimento al periodo precedente preso in considerazione.

L'Amministrazione finanziaria ha ribadito – in linea con la propria prassi erariale – che, qualora l'erogazione del premio di risultato non risulti subordinata al conseguimento di un risultato incrementale, ma sia ancorata al raggiungimento di un dato stabile, ancorché incrementale, previsto nel contratto, il premio di risultato potrà beneficiare del regime di tassazione agevolata (sul punto, si v. anche Agenzia delle Entrate, risoluzione 19 ottobre 2018, n. 78/E, 3 ss.; Id., risposta ad interpello 28 dicembre 2018, n. 143, 5 ss.).

In riferimento al caso *de quo*, l'Agenzia delle Entrate ha effettuato una valutazione dei seguenti elementi:

- i) la mancata indicazione nel contratto del parametro ferie;
- ii) la mancata previsione di un risultato incrementale ai fini dell'erogazione del premio, poiché il premio non era subordinato ad una valutazione relativa alla sussistenza di un incremento degli obiettivi tra l'inizio e la fine del periodo di valutazione, bensì al conseguimento di meri dati stabili.

In considerazione di quanto precede, l'Agenzia delle Entrate non ha ritenuto sussistenti le condizioni per ricondurre il premio di risultato *de quo* nell'ambito del regime di detassazione del premio di risultato, stante la non completa realizzazione delle condizioni previste dall'art. 1, comma 182 ss., della Legge di Stabilità 2016.

5. Conclusioni

La soluzione prospettata dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 59 del 2024 sembra essere in linea con la *ratio* e il dettato normativo del regime agevolativo di cui all'art. 1, comma 182 ss., della Legge di Stabilità 2016.

L'Agenzia delle Entrate ha ribadito che il requisito dell'incrementalità postula un'analisi volta a verificare l'effettiva sussistenza di un incremento degli obiettivi fissati tra l'inizio e la fine del periodo di valutazione. Ciò, invero, costituisce la caratteristica essenziale del regime di detassazione, previsto dall'art. 1, comma 182 ss., della Legge di Stabilità 2016, e, contestualmente, rappresenta, altresì, innegabile elemento distintivo di tale regime fiscale rispetto alle precedenti misure agevolative, applicabili dal 2008 al 2014, in cui era irrilevante l'incremento di produttività.

Sebbene le similitudini tra la fattispecie *de qua* e quella oggetto della risposta ad interpello n. 143 del 2018, emergono, altresì, diversità sostanziali fra le due fattispecie che hanno portato, in definitiva, a differenti conclusioni da parte dell'Agenzia delle Entrate. Ed infatti, nella risposta ad interpello n. 143 del 2018, pur non essendo stati indicati i parametri di riferimento per il miglioramento degli indici di produttività in ambito contrattuale, il premio di risultato era strutturato in modo da realizzare, a differenza della fattispecie *de qua*, un meccanismo in grado di premiare l'effettiva sussistenza di obiettivi aziendali incrementali.

La previsione di un "dato stabile" cui ancorare il premio di risultato non osta – come, tra l'altro, rammentato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello in rassegna – alla

fruizione del regime fiscale agevolato, a condizione che il valore raggiunto risulti incrementale rispetto al dato iniziale del periodo di valutazione. Salvo il parametro ferie (ancorché non direttamente correlato, di per sé, alla corresponsione del premio), non vi era alcun riferimento, neanche di carattere indiretto, negli obiettivi legati al riconoscimento del premio a parametri di natura incrementale. Sicché, a fronte dell'assenza di obiettivi aziendali incrementali, l'Amministrazione finanziaria non ha ricondotto il premio di risultato nell'ambito del regime agevolativo previsto dall'art. 1, comma 182 ss., della Legge di Stabilità 2016. Una diversa conclusione, beninteso, si sarebbe posta in contrasto con il citato art. 1, comma 182 ss., della Legge di Stabilità, oltre che con la *ratio* di tale regime fiscale.

Riccardo Lancia, avvocato in Roma e dottorando di ricerca in diritto tributario

Visualizza il documento: [Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello 5 marzo 2024, n. 59](#)