

Primo commento al decreto 25 marzo 2016 sulla “detassazione”

dei premi di produttività

All'art 1 il decreto definisce il suo “campo d'azione” individuandolo, sinteticamente:

- nei criteri di misurazione degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione che dovranno essere concordati nei contratti aziendali o territoriali che corrispondono premi di ammontare variabile;
- negli strumenti e le modalità attraverso cui le aziende realizzano il coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro;
- nelle ulteriori modalità attuative delle disposizioni di legge in materia;
- nelle modalità di monitoraggio dei contratti aziendali o territoriali.

E' importante sottolineare che per individuare i livelli di contrattazione, utili anche per la definizione dei criteri di misurazione, il decreto richiami espressamente il contenuto dell' art. 51¹ del decreto legislativo n. 81 del 2015, ossia di quella norma che abbiamo più volte commentato positivamente per aver introdotto, anche su richiesta di Confindustria, un elemento di certezza su un argomento che è stato, per anni, oggetto di diverse interpretazioni.

Il decreto, poi, precisa che le disposizioni fiscali di favore previste all'art. 1,

¹ Art 51 D.lgs n. 81/2015 *Norme di rinvio ai contratti collettivi*

1. Salvo diversa previsione, ai fini del presente decreto, per 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.

commi da 182 a 185, della legge n. 208 del 2015, trovano applicazione per il solo settore privato e con riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente quello di percezione delle somme "agevolate", a euro 50.000, al lordo delle somme assoggettate, nel medesimo anno, all'imposta sostitutiva prevista dal comma 182.

L' art. 2 del decreto, definisce cosa deve intendersi per premi di risultato assoggettabili all'imposta sostitutiva ossia quelle *"somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione"*.

Questa definizione non si discosta da quelle utilizzate nei provvedimenti che, in materia, si sono succedute, negli anni precedenti, sia ai fini della "detassazione" che della "decontribuzione".

Il vero elemento di novità è, però, costituito dal disposto del comma 2 dell'art. 2, che definisce quali contenuti debbano avere gli accordi, territoriali o aziendali, che prevedano l'erogazione di premi di risultato, per poter fruire del regime agevolato²

Anzitutto, i contratti collettivi devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi di produttività (o redditività, qualità, efficienza ed innovazione) il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati.

² Art 2, comma 2: *"I contratti collettivi di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), 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"*

In precedenza, il giudizio in ordine al raggiungimento di risultati positivi in termini di produttività (o redditività, qualità, efficienza ed innovazione) – giudizio che consentiva l'accesso al regime agevolato – veniva rimesso, in concreto, ad una autonoma valutazione dell'impresa, in base ad una sua semplice attestazione,

Ora, invece, è necessario che l'impresa effettui una verifica "obiettiva" sul raggiungimento di tali risultati positivi, "obiettiva" proprio perché deve essere fondata su indicatori appositamente individuati e concordati nel contratto.

A tal fine, nell'art 5 del decreto si dispone che il datore di lavoro dovrà depositare - entro 30 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo - anche una dichiarazione di conformità di quell'accordo alle disposizioni del decreto, dichiarazione che va redatta in ossequio ad un modello, allegato al decreto stesso, dove sono evidenziati, a titolo esemplificativo, una serie di indicatori "quantitativi" che andranno appositamente "barrati", per far comprendere quali sono stati individuati al fine di effettuare la verifica obiettiva dell'incremento.

Ed infatti, il comma 2 dell'art 2 specifica che gli incrementi (di produttività, o redditività, qualità, efficienza ed innovazione) “ *possono consistere nell'aumento della produzione o in risparmi dei fattori produttivi ovvero nel miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi....*”, ossia in una serie di ipotesi che vengono più dettagliatamente indicate, appunto, nel modulo di cui si diceva.

Sempre nel comma 2 dell'art 2 si specifica, altresì, che quegli aumenti, risparmi o miglioramenti, possono avvenire “*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*”.

Questa disposizione sta a significare che tra le azioni possibili, volte ad ottenere gli incrementi voluti dal decreto, quale “condizione” per accedere al regime agevolato, è ammesso anche porre in essere modifiche all’organizzazione dell’orario di lavoro non straordinario.

Sul punto va, anzitutto, osservato che, significativamente, viene escluso il ricorso al lavoro straordinario che, viceversa, era stato ritenuto “detassabile”, a certe condizioni, nel regime regolato dai precedenti decreti.

In secondo luogo va precisato che la riorganizzazione dell’orario non straordinario non può, di per sé, rappresentare un indicatore autosufficiente per accedere all’agevolazione, come potrebbe portare a ritenere una lettura superficiale dell’elenco degli indicatori contenuto nell’allegato al decreto.

E’ sempre necessario che, attraverso le modifiche dell’orario, si determini un incremento di produttività (o redditività, qualità, efficienza ed innovazione), misurabile e verificabile in base ad uno dei parametri indicati nell’allegato o, comunque, in base ad un indicatore predeterminato, incluso nell’accordo, e specificato nell’allegato.

Lo stesso discorso vale per il ricorso al lavoro agile che significativamente – per evitare utilizzi strumentali di tale istituto, ancora neppure disciplinato per legge – il decreto prevede venga adottato “*rispetto ad un periodo congruo definito nell’accordo*” sindacale.

Quest’ultima indicazione - che dal tenore letterale del decreto sembra essere riferita specificamente all’ipotesi del lavoro agile - può, da un punto di vista logico e sistematico, essere riferita anche all’ipotesi delle modifiche all’orario di lavoro non straordinario, nel senso che non dovrebbero essere considerate sufficienti, per accedere all’agevolazione, modifiche del tutto marginali dell’orario.

Ciò anche perché, in virtù di quanto si è innanzi sostenuto, non è credibile che modifiche meramente marginali possano, in concreto, determinare quegli incrementi di “produttività” - rilevabili in base ad uno dei parametri “quantitativi” da adottare congiuntamente alle modifiche dell’orario introdotte – che costituiscono la premessa indefettibile per poter accedere al beneficio fiscale.

L’art 3 del decreto disciplina la distinta fattispecie dell’applicazione del regime agevolato alle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili di impresa.

Il decreto precisa che la tassazione agevolata si rende applicabile alle distribuzioni di utili operate ai sensi dell’articolo 2102 del codice civile.

Conseguentemente, sono, esclusi da tale regime di favore gli utili percepiti dal dipendente, derivanti dalla partecipazione nella società.

In tale circostanza, infatti, gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio della società costituiscono, per il dipendente percettore, redditi di capitale, ai sensi dell’art. 44, comma 1, lett. e), del TUIR.

Infine, merita sottolineare che le retribuzioni premiali legate al conseguimento di utili da parte dell’impresa possono beneficiare del regime di tassazione sostitutiva solo se corrisposte al raggiungimento degli incrementi di redditività, già analizzati in sede di commento all’art. 2 del decreto.

Il comma 2 dell’articolo 3 del decreto conferma che le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili sono deducibili dal reddito di impresa

nell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla loro imputazione al conto economico, ai sensi dell'art. 95, comma 6, del TUIR³.

L'art. 4 del decreto, disciplina invece l'ipotesi prevista dall'art. 1, comma 189, della legge n. 208 del 2015⁴.

L'incremento dell'importo della somma agevolabile è riconosciuto solo nel caso in cui i contratti collettivi (identificabili sempre ai sensi dell' art. 51 del decreto legislativo n.81 del 2015) prevedano *“strumenti e modalità di coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro da realizzarsi attraverso un piano che stabilisca, a titolo esemplificativo, la costituzione di gruppi di lavoro nei quali operano responsabili aziendali e lavoratori finalizzati al miglioramento o all'innovazione di aree produttive o sistemi di produzione e che prevedono 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.”*

Come si comprende anche da una lettura superficiale della disposizione in esame, la definizione ha contenuti molto ampi, volti a cogliere le più diverse esperienze aziendali, purché frutto di specifici accordi sindacali.

A conferma di questa lettura “ampia” della disposizione in esame, il decreto, al comma 2 dell'art. 4, ha voluto individuare solo un limite in “negativo”,

³ La ragione per cui si prescinde dall'imputazione a conto economico risiede nella circostanza che si tratta di ripartizione di utile prodotto e, pertanto, la partecipazione all'utile non ha natura di costo per il quale, invece, ai fini della deducibilità dal reddito di impresa imponibile è richiesta la previa imputazione a conto economico.

⁴ Art. 1 comma 189: *“Il limite di cui al comma 182 e' aumentato fino ad un importo non superiore a 2.500 euro per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro, con le modalità specificate nel decreto di cui al comma 188.”*

escludendo espressamente dall'area di applicazione di tale norma "i gruppi di lavoro di semplice consultazione, addestramento o formazione".

In altre parole, è evidente l'intento del legislatore di incentivare, in modo particolare, le esperienze di effettivo "apporto attivo" dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro dell'impresa.

L'art. 5 del decreto, come già accennato, disciplina il deposito e il monitoraggio dei contratti che possono far accedere all'agevolazione fiscale.

La norma dispone espressamente che il deposito debba avvenire ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 151⁵, ossia in via telematica, ed entro 30 giorni dalla sottoscrizione dei contratti, unitamente alla dichiarazione di conformità di cui si diceva innanzi.

La norma prevede anche che il modello di dichiarazione è reso disponibile sul sito del Ministero del Lavoro.

L'art. 6 del decreto disciplina l'ipotesi dell'erogazione al dipendente di beni, prestazioni, opere e servizi non imponibili fiscalmente (di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 51 del TUIR), attraverso il rilascio di documenti di legittimazione (c.d. *voucher*), in formato cartaceo o elettronico.

Tali documenti, secondo quanto prescrive il comma 1 dell'art. 6 del decreto, devono avere le seguenti caratteristiche: essere nominativi; non essere utilizzabili da persone diverse dal titolare; non essere monetizzabili o cedibili a terzi.

⁵ Art. 14 del d. lgs n. 151/2015: "Deposito contratti collettivi aziendali o territoriali"

"1. 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."

In merito alle modalità di utilizzazione dei voucher, il comma 1 dell'art.6 del decreto precisa che tali documenti danno diritto a ricevere un solo bene, prestazione, opera o servizio, per l'intero valore nominale.

Non sembra essere ammessa, invece, la possibilità per il dipendente di integrare monetariamente l'eventuale differenza tra il valore nominale del voucher ed il prezzo o corrispettivo del servizio o del bene ricevuto.

Tali regole, come previsto dai successivi commi 2 e 3 dell'art. 6, incontrano specifiche deroghe con riferimento a:

- i voucher relativi a beni e servizi di valore complessivo non superiore a 258,23 euro annui, ex art. 51, comma 3, del TUIR;
- i servizi sostitutivi di mensa, ex art. 51, comma 2, lett. c), del TUIR.

Con riguardo alla prima fattispecie, viene ammessa la possibilità di emettere documenti di legittimazione riferiti ad una pluralità di beni e servizi, comunque utilizzabili per un valore complessivo annuo non superiore a 258,23 euro, ottenibili presso esercizi commerciali convenzionati con il datore di lavoro.

In merito ai servizi sostitutivi di mensa, invece, si conferma la validità della disciplina dettata dal D.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207, art. 285, che attribuisce al possessore del buono il diritto ad ottenere la somministrazione di alimenti e bevande e la cessione di prodotti di gastronomia pronti per il consumo, presso gli esercizi convenzionati.

Ricordiamo che in capo al dipendente i ticket restaurant sono esclusi dalla formazione del reddito imponibile nel limite complessivo giornaliero di euro 5,29 (7 euro nel caso siano resi in forma elettronica). Tali ticket non sono cedibili, commercializzabili, cumulabili o convertibili in denaro e sono utilizzabili esclusivamente per l'intero valore facciale.

Quanto all'efficacia delle disposizioni del decreto l'art. 7 prevede che le nuove disposizioni si applicano alle erogazioni effettuate nel periodo di imposta 2016 e in quelli successivi.

Il decreto, poi, detta una sorta di disciplina transitoria, con riferimento all'eventuale applicazione del beneficio a premi di risultato e alla partecipazione agli utili relativi all'anno 2015.

La norma prevede che premi e partecipazione agli utili relativi al 2015, ma erogati nel 2016, possano essere assoggettati al regime fiscale di favore nel solo caso risultino pienamente compatibili con le condizioni stabilite nella legge n. 208 del 2015 e con le disposizioni dello stesso decreto attuativo.

In tal caso, il deposito dei contratti dovrà avvenire, qualora non ancora effettuato, entro 30 giorni dalla data di pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, unitamente all'autodichiarazione di conformità, ai sensi dell'art. 5 del decreto.

Nel caso, invece, il deposito sia già stato effettuato, le imprese interessate potranno effettuare anche soltanto la dichiarazione di conformità.

Senonchè, da quanto si comprende in base alla "schermata" informatica allegata al decreto, la dichiarazione di conformità comporterebbe la necessità di riempire un campo obbligatorio con il file del contratto.

Dunque, in pratica, si determinerebbe la necessità di replicare l'adempimento del deposito del contratto.

Sono comunque in elaborazione istruzioni da parte delle Amministrazioni interessate che dovrebbero fornire chiarimenti anche rispetto a questi profili applicativi.