

Circolare n. 157 del 13 Novembre 2018

Premi di risultato: in assenza di performance, il datore di lavoro recupera l'imposta non versata

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che con la **risoluzione n. 78/E del 19.10.2018** ha fornito alcune precisazioni in relazione all'applicazione dei premi di risultato, specificando che **qualora al termine del periodo congruo non si registri l'incremento nei termini previsti** e il datore di lavoro abbia **erogato il premio applicando il regime agevolativo**, questo sarà tenuto al **recupero delle imposte non versate in occasione dell'erogazione dell'emolumento premiale**. Segnaliamo che la precedente **circolare n. 5/E del 29.03.2018**, fornisce alcuni chiarimenti rispetto alle novità introdotte nel 2017-2018 con riferimento alla disciplina dei premi di produttività, facendo salve le precisazioni precedentemente fornite con la **circolare n. 28/E del 16.06.2016**. Con riferimento alla definizione di **una nuova soglia reddituale ad opera della legge n. 232/2016** (da 50.000 a 80.000 euro), l'Agenzia delle Entrate precisa che **il nuovo limite di reddito si applica ai premi di risultato erogati nel 2017, anche se maturati precedentemente o erogati in virtù di contratti già stipulati**. Il limite reddituale, per i beneficiari delle agevolazioni previste per il rientro dei lavoratori in Italia, dovrà essere calcolato con riferimento all'importo effettivamente percepito. Circa le modifiche apportate ai benefici riconosciuti in caso di **coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro**, la circolare considera applicabile la nuova agevolazione anche con riferimento ai contratti stipulati precedentemente alla data di entrata in vigore del DL n. 50/2017 (avvenuta il 24.04.2017) e appositamente modificati/integrati. Alla luce delle disposizioni attualmente vigenti, **l'incentivo consente ai lavoratori di poter fruire: i) di una tassazione agevolata** sui premi di produttività sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali, pari al 10% nel limite di 3.000 euro; **ii) la detassazione totale** per i beni in natura / servizi offerti al lavoratore (partecipazioni azionarie, contributi di previdenza ed assistenza sanitaria non soffrono del massimale di 3.000 euro); **iii) uno sgravio contributivo** sulle somme corrisposte a titolo di premio.

■ Brescia
Via Creta, 78
25124 Brescia
Sede legale

■ Calcinato
Via Don Minzoni, 21
25011 Calcinato (BS)

■ Verolanuova
P.zza della Libertà, 13/b
25028 Verolanuova (BS)

■ Orzinuovi
Via Marconi, 27/a
25034 Orzinuovi (BS)

■ Milano
Via Vittor Pisani, 8
20124 Milano

■ Roma
Via A. G. Resti, 63
00143 Roma

Premessa

Con la [risoluzione n. 78/E del 19.10.2018](#) l'Agenzia delle Entrate ha specificato che qualora **non vi siano i presupposti per l'applicazione dell'agevolazione fiscale** collegata ai premi di risultato, **il datore di lavoro è tenuto al recupero dell'imposta non versata sui premi erogati al lavoratore.**

La risoluzione si riferisce, in particolare, al **regime agevolato previsto in materia di premi di risultato**, da ultimo **modificato**:

- con **legge n. 232 del 11.12.2016**, con cui sono state **ampliate le soglie massime** di fruizione (da 2.000/2.500 a 3.000/4.000) ed **il reddito massimo** per accedere all'istituto (da 50.000 a 80.000 euro), mentre con riferimento all'ambito di applicazione dell'agevolazione, sono state previste **ipotesi di disapplicazione dei limiti** massimi di 3.000/4.000 (contributi previdenziali, assistenziali e partecipazioni azionarie);
- con **DL n. 50 del 24.04.2017**, invece, **le agevolazioni fiscali** sono state **affiancate da uno sgravio contributivo** (con stralcio dell'incremento del massimale di 4.000 euro) che prevede, nel limite di un importo massimo agevolabile di **800 euro**, la **decontribuzione totale in capo al lavoratore** e una **riduzione dell'aliquota contributiva** a carico del datore di lavoro **del 20%**

Ricordiamo che con [circolare n. 5/E del 29.03.2018](#) l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni in relazione alle modifiche apportate nel biennio 2017-2018 alle **agevolazioni sui premi di produttività corrisposti ai lavoratori a fronte di incrementi di efficienza, efficacia e produttività**, precisando i chiarimenti contenuti nella precedente [circolare n. 28/E del 16.06.2016](#).

Osserva

Si segnala, inoltre, che con [risoluzione n. 109/E del 28.11.2016](#), l'Amministrazione Finanziaria ha **comunicato l'istituzione dei codici tributo necessari per effettuare i versamenti collegati ai premi di risultato.**

Ricordiamo che con DL n. 50 del 24.04.2017, invece, **le agevolazioni fiscali** sono state **affiancate da uno sgravio contributivo** che prevede, nel limite di un importo massimo agevolabile di **800 euro**, la **decontribuzione totale in capo al lavoratore** e una **riduzione dell'aliquota contributiva** a carico del datore di lavoro **del 20%** nel caso di **coinvolgimento paritetico** dei

■ Brescia
Via Creta, 78
25124 Brescia
Sede legale

■ Calcinato
Via Don Minzoni, 21
25011 Calcinato (BS)

■ Verolanuova
P.zza della Libertà, 13/b
25028 Verolanuova (BS)

■ Orzinuovi
Via Marconi, 27/a
25034 Orzinuovi (BS)

■ Milano
Via Vittor Pisani, 8
20124 Milano

■ Roma
Via A. G. Resti, 63
00143 Roma

lavoratori nell'organizzazione del lavoro (l'agevolazione è stata sostituita nel corso del 2017 all'incremento del massimale dell'agevolazione da 3.000 a 4.000).

In che cosa consiste l'agevolazione? Quali sono le condizioni per accedervi?

Rispetto a quanto proposto in passato, le disposizioni attuali in materia di premi di risultato prevedono, in alternativa all'aliquota agevolata sui premi di risultato, l'applicazione della **detassazione totale** delle somme nel caso in cui il contribuente decida di **fruire di alcune prestazioni o servizi alternativi all'erogazione diretta**.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n. 28/E/2016**, l'agevolazione si applica limitatamente ai datori di lavoro privati. Richiamando un chiarimento fornito dal Ministero del Lavoro (circolare n. 59/2008) è stato specificato che **sono ammessi al beneficio anche i soggetti non imprenditori. Sono ricomprese, inoltre, le agenzie di somministrazione** (anche con dipendenti impegnati presso PA) e gli **studi professionali**.

A partire dal 2017, il nuovo limite reddituale generale, per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, ammonta a **80.000 euro lordi** (riferita al reddito percepito **nell'anno precedente** e comprensivi delle quote di TFR in busta paga), considerando anche le **somme versate a fronte di incrementi della produttività**.

Osserva

L'Agenzia delle Entrate ha segnalato che **le somme sostituite con prestazioni di welfare aziendale non rientrano nel suddetto limite**. Nel caso in cui vengano erogate somme in denaro, invece, tali somme dovranno essere **conteggiate nel limite in oggetto**.

Ai fini del calcolo del predetto limite deve essere conteggiato solo il lavoro dipendente: **non rientra nel calcolo della soglia nemmeno il reddito a questo assimilato**.

Il **massimale a cui si può applicare l'aliquota agevolata**, invece, viene **fissato a 3.000 euro**, da considerare **al lordo dell'imposta ma al netto dei contributi previdenziali obbligatori**. La somma comprende **tutte le voci agevolate**: pertanto, **se vengono corrisposti premi ed utili, la somma delle voci non può superare i 3.000 euro** (ai fini dell'agevolazione).

■ Brescia
Via Creta, 78
25124 Brescia
Sede legale

■ Calcinato
Via Don Minzoni, 21
25011 Calcinato (BS)

■ Verolanuova
P.zza della Libertà, 13/b
25028 Verolanuova (BS)

■ Orzinuovi
Via Marconi, 27/a
25034 Orzinuovi (BS)

■ Milano
Via Vittor Pisani, 8
20124 Milano

■ Roma
Via A. G. Resti, 63
00143 Roma

Si segnala che sono previste alcune **ipotesi in cui il predetto limite può essere derogato** (tale circostanza riguarda in particolare gli emolumenti in natura come si vedrà nel proseguo).

Come anticipato sopra, **il regime riservato ai premi di produttività prevede l'applicazione di un'aliquota agevolata del 10% sulle somme erogate o la detassazione totale degli emolumenti in natura.**

Di seguito illustriamo brevemente le due ipotesi:

EROGAZIONI PREMI IN DENARO

L'erogazione del premio in denaro rappresenta l'ipotesi "tradizionale" di versamento del premio, in quanto già proposta in occasione delle annualità precedenti alla stabilizzazione dell'agevolazione. **Gli emolumenti erogati ai lavoratori dipendente a fronte di incrementi di produttività ed efficienza scontano l'aliquota agevolata del 10%, nel limite di premio massimo di 3.000 euro.**

AGEVOLAZIONE PER IL 2018	
Retribuzione massima dell'anno precedente	80.000
Limite massimo di emolumenti detassabili	3.000
Aliquota applicabile	10%

Tali limiti devono essere calcolati **computando tutti i premi percepiti dal dipendente nell'anno**, anche se sotto forma di partecipazione agli utili o di benefit detassati, a prescindere dal fatto che siano erogati in base a contratti diversi o da diversi datori di lavoro o che abbiano avuto differenti momenti di maturazione.

EROGAZIONI EMOLUMENTI IN NATURA

A partire dal 2017, i lavoratori dipendenti potranno beneficiare di una modalità di fruizione dei premi produttività **alternativa** a quella ordinariamente prevista (ovvero la detassazione al 10% del premio). Con il comma 184 dell'art. 1 legge n. 208/2015, infatti, viene previsto che **la detassazione applicata ai c.d. fringe benefit può essere applicata anche nel caso in cui i premi di produttività siano erogati dal datore di lavoro** (con il consenso del lavoratore) nelle forme previste dall'articolo 51 commi 2-3 del TUIR.

■ Brescia
Via Creta, 78
25124 Brescia
Sede legale

■ Calcinato
Via Don Minzoni, 21
25011 Calcinato (BS)

■ Verolanuova
P.zza della Libertà, 13/b
25028 Verolanuova (BS)

■ Orzinuovi
Via Marconi, 27/a
25034 Orzinuovi (BS)

■ Milano
Via Vittor Pisani, 8
20124 Milano

■ Roma
Via A. G. Resti, 63
00143 Roma

Nel concreto, la **detassazione** si applica nel caso in cui gli emolumenti vengano erogati nelle seguenti forme:

DETAZZAZIONE TOTALE	
I	Prestazioni a sostegno dell'istruzione, educazione, assistenza sociale e sanitaria, servizi asili nido e borse di studio a familiari.
II	Cessione di prodotti dell'azienda a valore normale.
III	Contributi ad enti o casse ai fini assistenziali.
IV	Contributi versati al fondo di previdenza complementare.

Secondo quanto previsto dalla legge n. 232/2016, i limiti massimi dell'agevolazione (3.000 euro) vengono **disapplicati** con riferimento alle somme erogate al lavoratore sotto forma di **contributi di previdenza complementare, assistenza sanitaria o azioni**. Per effetto di tale nuova disposizione, i piani di incentivazione erogati al lavoratore sotto forma di contributi previdenziali / assistenziali / partecipazioni azionarie **non saranno limitati al massimale di 3.000 euro**.

Osserva

Segnaliamo, inoltre, che l'articolo 1, comma 160, lett. b) e c), della legge di Bilancio 2017 ha esteso l'ambito di operatività dell'articolo 1, comma 184, della legge di Stabilità 2016, che riconosce al lavoratore, sempreché prevista dalla contrattazione di secondo livello, la **facoltà di sostituire il premio di risultato con somme e valori di cui all'art. 51, commi 2 e 3, del TUIR**.

Dal 2017 la disposizione in esame consente la sostituzione del premio di risultato **anche con i benefit previsti dal comma 4 del medesimo articolo 51 del TUIR**. Secondo quanto chiarito dalla circolare n. 5/2018, in ragione della disposizione introdotta dalla legge di Bilancio 2017, **l'uso dell'auto aziendale, la concessione di prestiti da parte del datore di lavoro, la messa a disposizione del dipendente dell'alloggio e la concessione gratuita di viaggi** ai dipendenti del settore ferroviario, erogati a richiesta del dipendente in sostituzione e nei limiti di valore del premio agevolabile, sono invece **assoggettati a tassazione ordinaria assumendo come base imponibile il valore determinato sulla base dei criteri dettati dal comma 4 dell'art. 51 del TUIR**.

■ Brescia
Via Creta, 78
25124 Brescia
Sede legale

■ Calcinato
Via Don Minzoni, 21
25011 Calcinato (BS)

■ Verolanuova
P.zza della Libertà, 13/b
25028 Verolanuova (BS)

■ Orzinuovi
Via Marconi, 27/a
25034 Orzinuovi (BS)

■ Milano
Via Vittor Pisani, 8
20124 Milano

■ Roma
Via A. G. Resti, 63
00143 Roma

La parte del premio eccedente il valore del benefit resta assoggettata ad imposta sostitutiva o a tassazione ordinaria a scelta del lavoratore, ovvero potrà essere sostituita con gli altri benefit di cui all'art. 51 del TUIR.

Come si determina un premio?

Con riferimento agli **emolumenti che possono essere assoggettati all'agevolazione**, a partire dal 2017 viene prevista una specificazione all'ambito di applicazione. In particolare, il riferimento espresso ai premi di produttività (che ha sostituito il più generico riferimento alle somme previsto per i precedenti anni) esclude tendenzialmente tutte quegli importi che sono **riconosciuti al lavoratore come controprestazione dell'attività lavorativa**.

Pertanto, qualora il contratto aziendale individui una specifica indennità a fronte di una maggiore **flessibilità oraria** (indennità di turno), essa **non potrebbe essere oggetto dell'agevolazione**. Diversamente, qualora l'accordo preveda una specifica **somma corrisposta a titolo di premio nel caso in cui la diversa organizzazione portasse a specifici e riscontrati risultati**, il premio potrebbe essere **oggetto dell'agevolazione**.

Un altro elemento distintivo rispetto a quanto previsto negli anni precedenti riguarda gli **indicatori sulla base dei quali vengono corrisposti i premi**. Viene previsto, infatti, che **l'incremento/miglioramento deve essere oggettivamente calcolabile o riscontrabile**. Ad esempio, nel caso in cui venga definito un premio a fronte dell'incremento della produzione, dovrà sussistere un **oggettivo e riscontrabile miglioramento del dato produttivo**. Sempre con riferimento al premio **questo deve assumere carattere variabile**, pertanto **la disposizione sembrerebbe imporre un divieto rispetto ai premi individuati in misura fissa ad un unico indicatore di risultato**. A titolo esemplificativo:

- un premio di 2.000 euro per un incremento di fatturato di 100.000 non potrebbe essere assoggettato all'agevolazione;
- un premio **fino a** 2.000 per un incremento di fatturato **fino a** 100.000 potrebbe essere ammesso all'agevolazione (può verificarsi, pertanto, che il premio sia riconosciuto in proporzione al risultato raggiunto, quindi da zero **fino a** 2.000 euro).

La circostanza che il premio sia, poi, differenziato per i dipendenti sulla base di criteri di valorizzazione della performance individuale, **non si pone in contrasto con la condizione richiesta**

■ Brescia
Via Creta, 78
25124 Brescia
Sede legale

■ Calcinato
Via Don Minzoni, 21
25011 Calcinato (BS)

■ Verolanuova
P.zza della Libertà, 13/b
25028 Verolanuova (BS)

■ Orzinuovi
Via Marconi, 27/a
25034 Orzinuovi (BS)

■ Milano
Via Vittor Pisani, 8
20124 Milano

■ Roma
Via A. G. Resti, 63
00143 Roma

dalla legge per l'applicazione dell'imposta sostitutiva (e, per i contratti stipulati dal 24 aprile 2017, anche dell'agevolazione contributiva), data dal conseguimento da parte dell'azienda di un risultato incrementale che può riguardare la produttività, o la redditività, o la qualità, o l'efficienza o l'innovazione, in ragione di quanto previsto dal contratto aziendale o territoriale, da verificare attraverso gli indicatori numerici definiti dalla stessa contrattazione territoriale o aziendale.

Con riferimento al **periodo di osservazione "congruo"**, come definito dalla legge ai fini della verifica del raggiungimento del risultato o dell'obiettivo, l'Agenzia delle Entrate ha specificato 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 ecc., 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.

Premio di produttività erogato senza presupposto

Come anticipato in premessa, la **risoluzione n. 78/E/2018** è intervenuta per fornire chiarimenti relativi al caso in cui il premio sia stato erogato senza la realizzazione del suo presupposto durante il periodo di osservazione.

Nel caso prospettato il datore di lavoro ha sottoscritto un verbale di accordo integrativo del contratto aziendale di secondo livello. In tale verbale vengono definiti gli obiettivi e i relativi parametri di misurazione relativi al Premio di Risultato 2017, con erogazione 2018, senza l'individuazione di un carattere incrementale rispetto al periodo precedente.

Rispondendo al quesito posto l'Agenzia delle Entrate ha specificato 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 antecedente l'inizio del periodo di maturazione del premio**. Il requisito dell'incrementalità, 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, che differenzia la misura

■ Brescia
Via Creta, 78
25124 Brescia
Sede legale

■ Calcinato
Via Don Minzoni, 21
25011 Calcinato (BS)

■ Verolanuova
P.zza della Libertà, 13/b
25028 Verolanuova (BS)

■ Orzinuovi
Via Marconi, 27/a
25034 Orzinuovi (BS)

■ Milano
Via Vittor Pisani, 8
20124 Milano

■ Roma
Via A. G. Resti, 63
00143 Roma

dalle precedenti norme agevolative, in vigore dal 2008 al 2014, che premiavano fiscalmente specifiche voci retributive a prescindere dall'incremento di produttività.

Nella fattispecie esaminata è stato rilevato che l'erogazione del premio di risultato **non è subordinata al conseguimento di un risultato incrementale** rispetto al risultato registrato dall'azienda all'inizio del periodo di maturazione del premio per quel medesimo parametro, come richiesto dalla norma in esame e come illustrato dalla circolare n. 28/E del 2016, bensì è **ancorato al raggiungimento di un dato stabile**, fissato dal contratto aziendale, costituito dal raggiungimento di un valore dell'EBIT e, in relazione al basket di commesse, dal miglioramento del rispetto dei tempi di consegna previsto nei programmi di consegna.

In ragione di quanto precisato, si ritiene che **il premio di risultato in esame non possa fruire del regime fiscale agevolato** previsto dal citato art. 1, commi 182 e ss., della legge di Stabilità 2016 e ss.mm. Pertanto, se al termine del periodo congruo non viene registrato l'incremento nei termini illustrati, e il datore di lavoro abbia erogato il premio di risultato applicando il regime agevolativo, **questo sarà tenuto, con la prima retribuzione utile, al recupero delle imposte non versate in occasione dell'erogazione dell'emolumento premiale.**

■ Brescia
Via Creta, 78
25124 Brescia
Sede legale

■ Calcinato
Via Don Minzoni, 21
25011 Calcinato (BS)

■ Verolanuova
P.zza della Libertà, 13/b
25028 Verolanuova (BS)

■ Orzinuovi
Via Marconi, 27/a
25034 Orzinuovi (BS)

■ Milano
Via Vittor Pisani, 8
20124 Milano

■ Roma
Via A. G. Resti, 63
00143 Roma