



Luca G. Quinzan *Consulente del lavoro*

La Detassazione 2016

Istruzioni per l'uso

L Alcuni cenni storici

La legge 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità per il 2016) ha reintrodotta l'agevolazione fiscale su alcuni particolari redditi da lavoro dipendente: il comma 182 dell'art. 1 stabilisce infatti che sono soggetti ad una imposta sostitutiva del 10% i premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione. Il bonus fiscale è inoltre previsto (questa è una novità) anche sulle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa. Questa agevolazione, non nuova nel nostro ordinamento, richiama il primo provvedimento adottato nel 2008, che si occupò di agevolare fiscalmente alcuni tipi di reddito da lavoro dipendente, con l'obiettivo di salvaguardare il potere d'acquisto delle famiglie. All'epoca, il d.l. 27 maggio 2008 n. 93 introdusse misure di carattere finanziario mirate al sostegno della domanda e all'incremento della produttività del lavoro e del potere d'acquisto delle famiglie. In particolare, l'articolo 2 del decreto prevedeva, in via sperimentale, che fosse applicata una tassazione agevolata allo straordinario dei dipendenti nel settore privato e alle remunerazioni legate all'incremento di produttività del lavoro. La misura agevolativa consisteva nell'applicazione a dette somme, nel limite complessivo di 3.000 euro lordi, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale, pari al 10%.

A seguire, negli anni successivi, la detassazione restava confermata quale provvedimento anticrisi, anche se con modifiche alla disposizione originaria: la legge n. 2 del 2009 aveva escluso dall'agevolazione fiscale il lavoro straordinario mentre, con una definizione molto ampia, comprendeva nell'assoggettamento dell'aliquota fiscale del 10% le somme erogate a livello aziendale in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. In quest'ottica, rientravano nell'agevolazione una moltitudine di elementi retributivi quali, ad esempio, i premi di rendimento, le maggiorazioni retributive legate a orari a ciclo continuo, le maggiorazioni retributive legate alla banca ore, le indennità di reperibilità, le ore di viaggio, le indennità di

disagio, le indennità e maggiorazioni di turno, gli importi corrisposti a titolo di Elemento Economico Territoriale, lo straordinario forfetizzato, i permessi e le ferie non fruiti, i premi di presenza ecc...

Il limite complessivo delle somme agevolabili era stato elevato a 6.000 euro lordi per lavoratori con redditi da lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro nell'anno precedente.

La legge finanziaria per il 2010 (legge 23 dicembre 2009 n. 191) si limitò a prorogare l'imposta sostitutiva sugli stessi emolumenti individuati dalla legge n. 2/2009, se nonché l'Agenzia delle Entrate, intervenendo sulla materia con la risoluzione n. 83/2010 e le circolari nn. 47/2010 e 48/2010, fornì dei "chiarimenti" che cambiarono notevolmente l'ambito di applicazione della detassazione, (anche per i periodi pregressi 2008 e 2009) ricomprendendo i compensi corrisposti per lavoro notturno (retribuzione ordinaria e maggiorazione), per turni (maggiorazioni o indennità) e per lavoro straordinario se riconducibili a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

Per quanto concerne il periodo d'imposta 2011, l'art. 53, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010 aveva previsto l'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva, entro il limite complessivo di 6.000 euro lordi, in favore dei lavoratori del settore privato titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore all'importo di 40.000 euro.

La norma di proroga nell'innalzare da 35.000 euro (limite previsto per il 2009 e il 2010) a 40.000 euro il limite reddituale applicato negli anni precedenti aveva, nel contempo, ristretto l'ambito oggettivo della disposizione limitandolo alle somme erogate in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali e correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, in relazione a risultati riferibili all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale.

La norma aveva subordinato, pertanto, la concessione dell'agevolazione alla circostanza che la retribuzione premiale fosse erogata in attuazione di accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali, escludendo, quindi, dal

beneficio fiscale gli emolumenti premiali corrisposti sulla base di accordi o contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero di accordi individuali tra datore di lavoro e prestatore di lavoro.

Questa novità segna una svolta significativa, che resta peraltro evidente anche nell'odierna struttura della detassazione, secondo la quale il principio di favore rivolto ai lavoratori è in realtà affidato alla contrattazione collettiva di secondo livello, con la conseguenza che nei luoghi di lavoro nei quali non c'è contrattazione decentrata il lavoratore non godrà di alcun beneficio fiscale.

A questa discriminazione si è cercato di porvi rimedio stabilendo che, ai fini dell'applicazione della disposizione, gli importi sarebbero stati assoggettati alla imposta sostitutiva anche sul solo presupposto che essi fossero stati corrisposti in attuazione di accordi o contratti collettivi territoriali che potevano essere anche accordi quadro e che prevedessero modalità di organizzazione del lavoro tali da perseguire una maggiore produttività e competitività aziendale. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 3/E del 2011 specificava che "nulla vieta la stipulazione di appositi accordi o contratti territoriali o anche solo aziendali che replichino i contenuti della contrattazione nazionale di riferimento (come, ad esempio, lo straordinario, i turni, il lavoro notturno, il lavoro domenicale ordinario, le clausole flessibili e le clausole elastiche riferite ai contratti di lavoro a tempo parziale, ecc.) al fine di mantenere l'operatività delle intese raggiunte in attuazione della misura.

In altre parole, era sufficiente che un datore di lavoro avesse la volontà di aderire a (ovvero adottare) un contratto collettivo territoriale che disciplinava la detassazione, per estendere il beneficio ai propri dipendenti. Si trattava pur sempre di una scelta unilaterale che, laddove non fosse

presente il sindacato, era limitata alla volontà del singolo datore di lavoro.

Il metodo secondo il quale il bonus fiscale si applica allorché gli elementi detassabili sono individuati nel contratto collettivo, ha avuto la sua evidenza nell'accordo sulla produttività fra imprese e sindacati del 16 novembre 2012 (non firmato dalla CGIL) che riguarda la contrattazione di secondo livello. Il tentativo di governo e parti sociali è di non elargire incentivi a pioggia ma di legare i finanziamenti a precisi requisiti di produttività.

Si potrebbe affermare tuttavia che quell'accordo si è rivelato "antistorico" poiché il Paese non dava concreti

premi di produttività erogati ai dipendenti. Non è stata in tal modo accordata la proroga delle misure previste dai commi 481 e 482 della Legge n. 228/2012 in materia di tassazione agevolata delle somme erogate a titolo di premi di produttività per gli anni 2013 e 2014.

La detassazione del 2016

Veniamo dunque al 2016 e alla legge n. 208/2015 a cui ha fatto seguito il DM 25 marzo 2016.

Innanzitutto la legge rende strutturale l'agevolazione fiscale cosicché si compie una delle richieste sostenute dal sindacato per cui vengono rese stabili e certe le misure da applica-



segnali di ripresa e la produttività non era di certo un obiettivo disponibile. Anzi, per mancanza di fondi, il bonus fiscale venne temporaneamente sospeso nel 2015: con una risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-05702, la Camera dei Deputati il 4 giugno 2015 aveva escluso per l'anno 2015 la possibilità di detassare i

re sui redditi da lavoro dipendente ai fini della detassazione del salario di produttività. Per questa misura sono stati stanziati 430 milioni per il 2016 e 589 per i due anni successivi; si tratta di cifre modeste, che limitano l'intervento dell'agevolazione fino alla soglia di 2.000- 2.500 euro. Ma si può azzardare che la tendenza



sarà quella di far lievitare l'attuale soglia, non solo per incrementare il vantaggio fiscale ma anche per favorire l'applicazione e l'estensione dei contratti di secondo livello, a cui resta affidato il compito di essere la fonte legale per l'individuazione delle somme da agevolare fiscalmente; pertanto, nel rapporto di sussidiarietà tra il primo e il secondo livello di contrattazione, i contratti collettivi nazionali derogheranno sempre più a vantaggio del "livello subordinato".

Senza andare troppo oltre, questa sottile osservazione permette di cogliere la strategia del Governo volta ad intervenire in una disciplina che non gli appartiene, quella della contrattazione collettiva, ma che può concretamente influenzare.

Tornando al precetto legale, i requisiti soggettivi del lavoratore sono stati modificati per cui le disposizioni sulle agevolazioni fiscali trovano applicazione per il settore privato e con riferimento ai titolari di reddito da lavoro dipendente di importo non superiore a 50.000 euro lordo. Precisa il DM che il limite di reddito per beneficiare del bonus fiscale è al lordo delle somme assoggettate nel medesimo anno all'imposta sostitutiva.

Sono detassabili, ai sensi del comma 182, i premi di risultato di ammontare variabile, entro il limite complessivo di 2.000 euro lordi. Il comma 189 stabilisce che detto limite è aumentato fino ad un importo non superiore a 2.500 euro per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro.

Ci si chiede: si tratta di un imponibile fiscale o contributivo?

La risposta appare scontata in quanto, parlando di somme detassabili, esse andranno intese come imponibili fiscali. Tuttavia la loro evidenza in busta paga sarà data da un valore che comprenderà anche l'assoggettamento contributivo a carico del lavoratore. Pertanto, nel limite massimo di 2.000 euro, l'importo da indicare sarà maggiorato del 9,49% (ovvero del 9,19% a seconda del ramo di attività a cui appartiene l'azienda).

Sulla questione si era già espressa l'Agenzia delle Entrate la quale, con la circolare 11/E del 30 aprile 2013 era intervenuta per chiarire come deve essere determinato l'importo massimo della retribuzione che può beneficiare dell'imposta sostitutiva. Concludeva l'Agenzia affermando: "Pertanto, per calcolare il limite massimo sul quale applicare l'imposta sostitutiva, il sostituto deve considerare gli importi erogati al dipendente al lordo dell'imposta sostitutiva, ma al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie".

La sostituzione del premio variabile con il welfare aziendale

Dalla lettura del comma 184 si osserva che laddove il

dipendente optasse per sostituire l'importo del premio di risultato con somme da destinare al welfare aziendale esse, diventando somme che non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente, sono effettivamente spendibili nel limite massimo di 2.000-2.500 euro, corrispondente all'imponibile fiscale, non comprendendo tuttavia nell'ammontare destinabile al welfare aziendale l'importo versato per i contributi previdenziali.

Conseguentemente, per coerenza giuridica con quanto stabilito dal secondo comma dell'art. 51 del TUIR, in caso di opzione del premio di risultato in welfare aziendale, l'azienda e il lavoratore non sono tenuti a versare gli oneri contributivi. Tuttavia su tale questione si attende una specifica circolare dell'Agenzia delle Entrate, che chiarirà i termini e le modalità dell'opzione.

Si parla di welfare aziendale per intendere quei valori che non costituiscono reddito da lavoro dipendente laddove rientrino fra quelli indicati al comma 2 dell'art. 51 del TUIR (legge 22 dicembre 1986 n. 917). Essi comprendono, in generale, quei beni e servizi destinati all'educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e culto.

In concreto, ogni lavoratore dipendente può, individualmente, finanziare un piano di welfare utilizzando in tutto o in parte il premio di risultato, con il vantaggio di disporre di una somma maggiore, pari all'imponibile fiscale. Infatti, come si diceva, il comma 184 si esprime nel senso che, laddove le somme ed i valori che rientrano nel welfare siano fruiti in sostituzione delle somme di cui al comma 182..., il riferimento è alle somme fiscalmente imponibili. Altra diversa questione è quella espressamente riferita alla lett. f) del comma 2, dell'art. 51 del TUIR, come modificato dal comma 190 dell'art. 1 della legge 208/2015 che prevede, sempre nell'ambito dell'accesso al welfare aziendale, che anche le opere e i servizi riconosciuti dal datore di lavoro in conformità a disposizioni di contratto o di accordo aziendale non concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente.

Per terminare questa disamina sul welfare aziendale è dunque possibile affermare che esso può essere finanziato direttamente dal singolo dipendente qualora egli decida di destinare una parte o tutto il premio di risultato, nel limite delle somme soggette ad agevolazione fiscale, alle opere e ai servizi elencati al comma 2 dell'art. 51 del TUIR; ovvero attraverso accordi aziendali per le finalità relative all'educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e culto.

Gli elementi necessari del premio di risultato

Ritornando al tema centrale dell'agevolazione fiscale, un altro aspetto da tenere in considerazione riguarda i criteri di misurazione degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione ai quali i contratti azien-

dali o territoriali legano la corresponsione del premio di risultato di ammontare variabile, nonché i criteri di individuazione delle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

I contratti collettivi a cui fa riferimento all'art. 1, punto 1. lett. a) il DM 25 marzo 2016, sono quelli stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalle RSU.

Si tratta di una definizione ormai tipicamente adottata dal legislatore che ammette nel sistema delle relazioni sindacali, anche il contratto collettivo c.d. "separato", dandogli la stessa dignità che l'art. 39 Cost. riserva a tutti i contratti collettivi indipendentemente da chi li firma, sempreché sia verificato il rispetto al principio della rappresentanza. Le somme erogate dai premi di risultato devono essere effettivamente variabili, intendendosi che il loro ammontare non può che essere verificato ex post.

Questa necessità configge con le erogazioni previste da alcuni contratti collettivi, in particolare quelli adottati nelle aziende con una storia sindacale oramai consolidata in quanto, soprattutto per quest'ultimi, è diffuso il sistema di rinnovare gli accordi mantenendo una struttura del PdR effettivamente legata a risultati variabili ma che ha una componente, nell'importo erogato, oramai consolidata o preventivamente stabilita, una sorta di "soglia d'ingresso" al di sotto della quale non sarà possibile andare.

Sulla traccia di questa osservazione appare improbabile procedere, per esempio, con la detassazione di alcuni elementi regolati dalla contrattazione territoriale quali, ad esempio, l'elemento economico territoriale (EET) stabilito dal CCNL per i lavoratori delle imprese artigiane della metalmeccanica, nonostante nel relativo accordo sia espressamente scritto che tale elemento è collegato all'andamento produttivo del settore e tenuto conto della normativa relativa all'applicazione della detassazione. Si tratta infatti di un elemento economico erogato in misura fissa, la cui quota può essere mensile od oraria ed è parametrata ai diversi livelli di inquadramento.

Altro aspetto da tenere in considerazione è quello relativo alla corretta individuazione dell'istituto disciplinato dal contratto: non può che essere quello definito "premio di risultato" ovvero "premio variabile" erogato alla generalità dei lavoratori sulla base di criteri universali.

Per comprendere bene la portata di questa definizione si può ricorrere al seguente esempio: potrebbe succedere che il contratto collettivo aziendale disciplini il PdR adottando quale criterio, eventualmente insieme ad altri, quello della presenza. Poiché questo indicatore incide effettivamente sulla produttività nel rapporto tra ore lavorabili ed ore lavorate, il valore ad esso riferito sarà detassabile.

In altra diversa ipotesi, potrebbe essere che il contratto aziendale disciplini in via esclusiva il solo "premio presenza", con lo scopo di penalizzare le assenze dei lavoratori. In questa ipotesi è dubbia la possibilità di agevolare le somme corrisposte a tale titolo in quanto esse non sono effettivamente riconducibili ai criteri di misurazione stabiliti dal legislatore.

Vale la pena di sottolineare che nelle aziende nelle quali non è istituito un premio di risultato, il CCNL applicato sempre più frequentemente disciplina l'ipotesi di erogare un elemento perequativo, sostitutivo del premio variabile. Esso non potrà godere del bonus fiscale ma l'azienda potrebbe trasferire l'entità dell'elemento perequativo all'interno di un contratto aziendale per cui il lavoratore godrebbe del vantaggio fiscale nell'invariata del costo aziendale.

Il comma 189 dell'art. 1 della legge 208/2015 ha precisato che il limite di 2.000 euro è aumentato fino ad un importo non superiore a 2.500 euro per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro. Anche questa disposizione è coerente con l'interesse del legislatore di adottare soluzioni utili ad incrementare la produttività dell'azienda, anche nella possibilità di coinvolgere i lavoratori stessi, direttamente, attraverso gruppi di lavoro o per tramite di loro rappresentanti.

Nei contratti aziendali più evoluti sono istituite delle commissioni che si confrontano sui sistemi della produzione, soprattutto laddove intervengano modifiche al sistema produttivo ed organizzativo, per esempio con l'adozione della Lean Production o altri di supporto alla "produzione snella" dove l'intervento dei singoli lavoratori è rilevante anche ai fini del risultato conseguito.

La pubblicità dei contratti aziendali e territoriali

Si termina questa disamina citando l'art. 5 del DM sul deposito e monitoraggio dei contratti: a seguito dell'avvenuta pubblicazione nella GU del 14 maggio 2016 del decreto, il Ministero ha reso noto che è stata attivata la procedura per l'invio telematico dei contratti collettivi e della dichiarazione di conformità.

I termini per il deposito con la modalità descritta è di 30 giorni dalla sottoscrizione del contratto ovvero, per i contratti già stipulati e in applicazione dei quali è prevista l'erogazione dei relativi premi nel corso del 2016 sulla base dei risultati conseguiti nell'anno precedente, entro il prossimo 15 giugno.

In questo modo il contatto perverrà automaticamente alla DTL competente.●

I.quinzan@apiverona.net