



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

Il regime fiscale dei piani di welfare aziendale: recenti chiarimenti dell' Agenzia delle entrate e questioni aperte

Dott. Paolo Ronca

9 aprile 2019 – Milano



PREMI DI RISULTATO DETASSABILI – CARATTERISTICHE PRINCIPALI (1 di 2)



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

- ❑ **Variabilità** («*premi di risultato di ammontare variabile*»)

- ❑ **Incrementalità** («*incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione*»)
 - Parametri di misurazione del risultato incrementale → elenco non esaustivo previsto dal Decreto del Ministero del Lavoro del 25/03/2016

- ❑ **Differenziazione del PdR:** possibilità di differenziare il PdR sulla base di RAL, appartenenza ad un settore/area ovvero altri criteri di valorizzazione della performance individuale (es. giorni di presenza)

- ❑ **Periodo congruo:** arco temporale individuato dal contratto al termine del quale deve essere verificata l'incrementalità
 - Rimesso all'autonomia delle parti (infrannuale vs annuale vs ultrannuale)
 - Ammesso confronto con periodi temporali non omogenei (es. 2019 vs media triennio precedente)
 - Precluso il riferimento a dati remoti (es. 2019 vs 2009)

PREMI DI RISULTATO DETASSABILI – CARATTERISTICHE PRINCIPALI (2 di 2)



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

- ❑ Distinzione tra:
 - **Parametri** di erogazione/quantificazione del PdR (c.d. regole di strutturazione)
 - **Obiettivi incrementali** individuati nel contratto collettivo, anche alternativi tra loro
- ❑ N.B. Incrementalità nel periodo congruo richiesta esclusivamente con riferimento agli obiettivi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva
- ❑ È possibile la coincidenza tra obiettivi rilevanti ai fini della tassazione sostitutiva e parametri di erogazione/quantificazione del PdR
- ❑ In caso di obiettivi alternativi, il risultato incrementale ottenuto rispetto ad uno solo degli obiettivi rende applicabile la tassazione sostitutiva sull'intero ammontare del PdR; al contrario, in caso di obiettivi non alternativi, l'imposta sostitutiva si applica solo sulla parte del PdR i cui obiettivi sono risultati incrementali

PREMI DI RISULTATO DETASSABILI – ES. 1 - Obiettivi ≠ Parametri



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

❑ **Obiettivo per incrementalità:** redditività dell'azienda (EBITDA); periodo congruo annuale

❑ **Regole di strutturazione del PdR**

➤ Euro 0 < PdR 2019 < Euro 1.000; parametri di erogazione:

N. orologi	PdR lordo (Euro)	N. brevetti	PdR lordo (Euro)
< 25.000	0	< 3	0
≥ 25.000 e < 50.000	250	≥ 3 e < 5	250
≥ 50.000	500	≥ 5	500

❑ **Obiettivo e Parametri verificati a consuntivo**

Obiettivo	2018	2019
EBITDA (Euro)	25.000.000	27.500.000

Parametro	2018	2019	Parametro	2018	2019
N. orologi	60.000	55.000	N. brevetti	5	3

❑ **Quantificazione PdR e verifica tassazione sostitutiva**

PdR 2019 (Euro)	Incrementalità (SI/NO)	Ammontare PdR a tass. sost.
750	SI	750

PREMI DI RISULTATO DETASSABILI – ES. 2 - Obiettivi (alternativi) = Parametri



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

- ❑ Piano triennale 2019-2021; coincidenza Obiettivi/Parametri; Obiettivi alternativi
- ❑ **Obiettivi:** 1) redditività dell'azienda (EBITDA); 2) n. brevetti depositati nell'anno; periodo congruo annuale (per entrambi gli Obiettivi)
- ❑ **Regole di strutturazione del PdR per ciascuno dei 3 anni**

EBITDA (Euro)	PdR lordo (Euro)	Num. brevetti	PdR lordo (Euro)
< 20.000.000	0	< 3	0
≥ 20.000.000 e < 27.000.000	250	≥ 3 e < 5	250
≥ 27.000.000	500	≥ 5	500

- ❑ **Obiettivi/Parametri verificati a consuntivo**

Obiettivi	2018	2019	2020	2021
EBITDA (Euro)	25.000.000	27.500.000	26.000.000	25.500.000
N. brevetti	5	3	6	6

- ❑ **Quantificazione PdR e verifica tassazione sostitutiva**

	2018	2019	2020	2021
PdR		750	750	750
PdR a tass. sost.		SI (750)	SI (750)	NO

PREMI DI RISULTATO DETASSABILI – ES. 3 - Obiettivi (non alternativi) = Parametri



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

- ❑ Piano triennale 2019-2021; coincidenza Obiettivi/Parametri; Obiettivi non alternativi
- ❑ Obiettivi: 1) redditività dell'azienda (EBITDA); 2) n. brevetti depositati nell'anno; periodo congruo annuale (per entrambi gli Obiettivi)

- ❑ Regole di strutturazione del PdR per ciascuno dei 3 anni

EBITDA (Euro)	PdR lordo (Euro)	Num. brevetti	PdR lordo (Euro)
< 20.000.000	0	< 3	0
≥ 20.000.000 e < 27.000.000	250	≥ 3 e < 5	250
≥ 27.000.000	500	≥ 5	500

- ❑ Obiettivi/Parametri verificati a consuntivo

Obiettivi	2018	2019	2020	2021
EBITDA (Euro)	25.000.000	27.500.000	26.000.000	25.500.000
N. brevetti	5	3	6	6

- ❑ Quantificazione PdR e verifica tassazione sostitutiva

	2018	2019	2020	2021
PdR		750	750	750
PdR a tass. sost.		SI (500)	SI (500)	NO



INCREMENTALITÀ

❑ RISPOSTA A.E. N. 130 DEL 27/12/2018

- Caratteristiche del Piano: erogazione di un PdR ancorata al raggiungimento di 3 parametri stabili (e modulata in base al grado di raggiungimento di ciascun parametro), anziché al livello di incrementalità dei parametri nell'arco di un periodo congruo
- Principio affermato dall'A.E.: **negata la spettanza del regime fiscale agevolato**, poiché il requisito dell'incrementalità *«costituisce una caratteristica essenziale dell'agevolazione»*



INCREMENTALITÀ

❑ RISPOSTA A.E. N. 143 DEL 28/12/2018

- Caratteristiche del Piano: PdR riconosciuto e calcolato sulla base del raggiungimento di obiettivi non alternativi di produttività ed efficienza e rideterminato sulla base della prestazione individuale; **l'accordo aziendale non indica i criteri di riferimento per valutare l'incrementalità degli obiettivi nel periodo congruo**; nei fatti, gli indicatori di produttività ed efficienza dimostrano un miglioramento rispetto all'anno precedente (a cui le parti implicitamente intendevano riferirsi)
- Principio affermato dall'A.F.: **riconosciuta la spettanza del regime agevolativo** in quanto «*il **requisito dell'incrementalità** (...) costituisce una **caratteristica essenziale** dell'agevolazione. Considerata, però, **la ratio della norma** (...) e rilevato che **l'istante espressamente attesta** (...), rispetto al periodo precedente, (...) un **risultato incrementale**, la scrivente (...) è dell'avviso che il premio di risultato erogato nel 2018 (...) potrà godere del regime agevolativo»*



VARIABILITÀ

❑ RISPOSTA A.E. N. 130 DEL 27/12/2018

- Caratteristiche del Piano: l'accordo aziendale prevede, per il primo dei tre anni di riferimento, che l'importo del PdR relativo ai tre parametri prescelti «*non possa essere inferiore ad euro 800 lordi a dipendente*» (**somma minima**)
- Principio affermato dall'A.F.: «*il riferimento alla **variabilità del premio** (...) non deve essere intesa come gradualità dell'erogazione in base al raggiungimento dell'obiettivo definito nell'accordo aziendale o territoriale, bensì come incertezza nell'erogazione del premio*»

PREMI DI RISULTATO DETASSABILI – PdR E RISULTATI DI GRUPPO



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

A.E. (Circolare n. 5/E del 2018)

- ❑ Regola generale: ai fini della tassazione sostitutiva **necessario incremento di produttività/redditività ecc. della singola azienda** (non sufficiente il raggiungimento del risultato a livello di gruppo)

- ❑ Eccezione: **gruppi multinazionali «esteri»** con rapporti di lavoro gestiti unitariamente e contrattazione collettiva centralizzata in capo alla Casa Madre estera. La tassazione sostitutiva potrà applicarsi al raggiungimento di un **risultato incrementale a livello di gruppo**, ma **includendo** solo i risultati delle **società residenti in Italia** e delle **S.O. in Italia** di società non residenti (*ratio*: agevolare incrementi di redditività sul territorio nazionale)

- ❑ **Gruppi multinazionali «italiani»** che includono negli obiettivi incrementali di gruppo i risultati delle controllate estere: la Casa Madre italiana esclusa dalla tassazione agevolata in assenza di (un proprio) incremento di redditività (es. holding, elevati investimenti in Italia o, comunque, articolazione del gruppo che genera marginalità all'estero)



CUMULABILITÀ CON «BONUS NIDO»?

❑ RISPOSTA A.E. N. 164 DEL 28/12/2018

- Questione interpretativa: è possibile cumulare il c.d. Bonus Nido (max 1.500 euro dal 2019) con il beneficio fiscale previsto dall'art. **51, comma 2, lett. f-bis, TUIR**? N.B. Bonus Nido *ex lege* non cumulabile con detrazione d'imposta per frequenza spese asilo nido.

*«Le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi per la fruizione, da parte dei familiari **dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare**»*

- Risposta dell'A.F.: (i) agevolabili in base all'art. 51, comma 2, lett. f-bis, TUIR **solo le spese sostenute, ossia «rimaste effettivamente a carico»** (principio analogo a quello previsto per la detrazione di oneri e spese); (ii) **detassata solo eventuale differenza** tra l'imposto del rimborso erogato dal datore di lavoro (a fronte delle spese per il nido) e quello relativo al contributo erogato dall'INPS



CUMULABILITÀ CON «BONUS NIDO»?

❑ RISPOSTA A.E. N. 164 DEL 28/12/2018

Esempio:

- ❖ Costo asilo nido **(A)** = 4.000
- ❖ Bonus nido **(B)** = 1.500
- ❖ Costo rimasto a carico **(C)** = **(A)** – **(B)** = 2.500
- ❖ Rimborso del datore di lavoro (allocazione credito welfare) **(D)** = 2.000

Tesi interpretativa A	Tesi interpretativa B
Base imponibile detassata (D) – (B) = 500	Base imponibile detassata Min [(D); (C)] = 2.000



ESTENSIONE AD ALTRI SERVIZI/STRUTTURE?

- ❑ A.F. (Circolare n. 28/E del 2016):
 - compresi **asili nido (pubblici e privati)**
 - estensione – anche sotto forma di rimborso spese - ai **servizi di *baby-sitting***

- ❑ Sono ricomprese le spese per «sezioni primavera», «Tagesmutter» (c.d. «mamma di giorno») ed altre strutture (es. «nidi famiglia»)?

- ❑ Chiarimenti dell'A.F. in materia di detrazioni per spese per la frequenza di asilo nido (Circolari nn. 11/E del 21 maggio 2014, risposta 7.2 e 7/E del 4 aprile 2017):
 - **equiparati ad asili nido** (i) **sezioni primavera** e (ii) **Tagesmutter** in base alla legge provinciale di **Bolzano** n. 8 del 1996
 - per le **altre strutture, da verificare caso per caso** l'affinità dei presupposti e delle finalità del servizio di assistenza domiciliare all'infanzia a quelle degli asili nido (in base alle relative modalità gestionali e caratteristiche strutturali)

NOZIONE DI «FAMILIARI» - C'È SPAZIO PER INTERPRETAZIONI ESTENSIVE?



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

- ❑ Art. 51, comma 2, lett. d-bis), f), f-bis) e f-ter), TUIR: riferimento alla nozione di «familiari» ex art. 12 TUIR
- ❑ Art. 12 TUIR (rinvio art. 433 c.c.): **coniugi**, figli, genitori, generi, nuore, suocero, suocera, fratelli e sorelle germani o unilaterali
- ❑ È possibile l'estensione a **unioni civili tra persone dello stesso sesso?** Art. 1, comma 20, L. 76/2016
- ❑ È possibile l'estensione alle **convivenze di fatto?**
 - No equiparazione, diversamente da unioni civili...
 - ...ma estensione ai conviventi *more uxorio* di alcuni diritti spettanti ai coniugi (es. diritto di visita, assistenza e di accesso alle informazioni personali in ambito sanitario, diritto di abitazione e diritto di successione nel contratto di locazione in caso di decesso del convivente)
 - Cass. 26543 del 5 novembre 2008
 - Risoluzione n. 64/E del 28 luglio 2016



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO

Grazie a tutti per l'attenzione

Dott. Paolo Ronca
BonelliErede
paolo.ronca@belex.com

