

RGL 2/2023

PARTE II

RGL GIURISPRUDENZA ONLINE

NEWSLETTER N. 4/2023

I

CASSAZIONE, 16.8.2022, n. 24814 – Pres. Mancino, Est. Cottatellucci, P.M. Visonà (diff.) – Inps (avv.ti Matano, Sciplino, D'Aloisio, De Rose, Maritato) c. Gambro Dasco Spa (avv.ti Vesci, Dondi, Rondo).

Retribuzione – Premio aziendale di produttività – Premio di presenza – Decontribuzione – Nozione.

In materia di decontribuzione concernente la retribuzione di risultato ex art. 2 del d.l. n. 67 del 1997, conv. dalla l. n. 135 del 1997, applicabile «ratione temporis», i premi di presenza previsti dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello, rientrano nella nozione di premi aziendali di produzione e sono, pertanto, esclusi dalla contribuzione, trattandosi di meccanismi volti ad incrementare la retribuzione individuale perseguendo l'interesse alla crescita dell'azienda in termini di produttività e di qualità delle prestazioni lavorative. (1)

(1) SULLA NON IMPONIBILITÀ CONTRIBUTIVA DEL PREMIO DI PRESENZA

1. — Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione ha chiarito il significato delle disposizioni dell'art. 2, d.l. 25.3.1997, n. 67, convertito con modificazioni in l. 23.5.1997, n. 135, e ha precisato che anche i premi di presenza previsti dai contratti collettivi aziendali, volti a ridurre l'assenteismo, rientrano nell'esclusione dalla base imponibile e pensionabile, trattandosi di erogazioni correlate alla produttività, alla qualità o ad altri elementi di competitività dell'impresa.

Nel caso di specie, il giudice di prime cure aveva rigettato le opposizioni proposte da una società avverso la cartella di pagamento con la quale l'Inps richiedeva il pagamento della contribuzione sulle somme erogate ai dipendenti a titolo di premio di produttività tra il 2001 e il 2004. Trattasi, nello specifico, di un premio di presenza, previsto dal contratto collettivo aziendale dell'impresa opponente e denominato premio «assenteismo»,

consistente nell'erogazione, in favore di ciascun dipendente, di una somma variabile soggetta a incrementi in mancanza di assenze o in caso di assenze inferiori a 15 giorni all'anno.

La società impugnava la decisione del Tribunale e contestava la mancata applicazione al premio di presenza in questione dell'art. 6, c. 4, d.lgs. 29.9.1997, n. 314, abrogato dall'art. 67, l. 24.12.2007, n. 247, che disciplinava l'esclusione dalla base imponibile delle erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello, delle quali fossero incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura fosse correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione di incrementi di produttività, qualità e altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati. Difatti, secondo la società, anche il premio di presenza, in quanto tale, è correlato ai parametri citati dalla norma e ai risultati economici dell'impresa, considerato che alla maggior presenza si connette inevitabilmente una maggior produttività. La Corte d'Appello di Bologna accoglieva le ragioni della società opponente e riformava la decisione del giudice di primo grado.

Avverso tale decisione l'Inps ricorreva in Cassazione e la società resisteva con controricorso, proponendo un ricorso incidentale.

2. — La questione controversa sottoposta al vaglio dei giudici di legittimità concerne l'interpretazione dell'art. 2, d.l. n. 67/1997, convertito con modificazioni in l. n. 135/1997, e in particolare, l'applicabilità della decontribuzione, prevista dalla norma in favore dei premi di produttività, anche ai premi di presenza, come il premio «assenteismo» di cui si discute.

Secondo le difese dell'Inps, i premi di presenza non rientrano nella nozione di premio di produttività, in quanto essi si limitano a legare il beneficio ad una maggiore presenza quotidiana dei lavoratori, che tuttavia costituisce mero adempimento dell'obbligo lavorativo e non incide sul costo marginale del prodotto; pertanto, non incide sulla produttività dell'impresa. Una diversa interpretazione, a parere della ricorrente, sarebbe *contra legem*, in quanto giungerebbe ad assoggettare a decontribuzione ogni previsione collettiva di secondo livello che garantisca un aumento di produzione, anziché limitarsi a escludere dalla contribuzione unicamente le voci di retribuzione strutturalmente non connesse con l'ordinaria attività quotidiana svolta dai lavoratori.

I giudici di legittimità, muovendo dall'analisi della norma *de qua*, hanno concluso che l'interpretazione proposta dalla ricorrente non fosse corretta, in quanto individuava una limitazione rispetto alle modalità attraverso cui si ottiene l'incremento della produttività assente nella formulazione della disposizione.

A tal proposito, vale la pena di rammentare che la norma in esame definisce il *quantum* contributivo nella determinazione del costo del lavoro, vale a dire della base imponibile contributiva e previdenziale che il datore di lavoro è tenuto a dichiarare. La nozione legislativa di retribuzione imponibile ha subito, nel tempo, una costante evoluzione dettata, secondo autorevole dottrina, sia dalla necessità di correggere interpretazioni giudiziarie ritenute «non politicamente corrette» (Persiani 2003, 2), sia dalla tendenza ad allargare la nozione di retribuzione assoggettabile a contribuzione previdenziale e, quindi, il gettito contributivo (Persiani 2003, 2). La disciplina di riferimento si rinviene nell'art. 12 della l. 30.4.1969, n. 153,

recepito dall'art. 6, d.lgs. 2 settembre 1997 n. 314, con cui si è introdotto il principio di equiparazione della base imponibile a fini previdenziali con quella a fini fiscali (per una ricostruzione della riforma, in dottrina, v. Filì 2010, 98 ss.; 123 ss.; Nicolini 2008, 117 ss.). Da tale equiparazione consegue che l'assoggettamento al prelievo contributivo dei redditi da lavoro dipendente, a partire da questo intervento normativo, avviene sulla medesima base imponibile determinata a fini fiscali a norma dell'art. 48 del Testo unico delle imposte sui redditi nella versione vigente nel periodo relativo alle somme contestate; di conseguenza, essa è costituita da tutte le somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione al rapporto di lavoro.

Si può quindi ritenere dalla formulazione della disposizione che il concetto di retribuzione imponibile continui ad essere svincolato dal criterio civilistico di rigida corrispettività con la prestazione lavorativa e risulti comprensivo di tutte le attribuzioni patrimoniali aventi causa nel rapporto di lavoro (Circolare Inps 24.12.1997, n. 263). Si parla, in proposito, di onnicomprensività della retribuzione, un concetto oramai abbandonato, per la cui determinazione si considera non solo la corrispettività in senso oggettivo, ovvero tutti i compensi derivanti dall'attività effettivamente svolta, ma anche la corrispettività in senso soggettivo, che include anche ogni somma che provenga dal datore di lavoro maturata «in relazione al rapporto di lavoro» (in dottrina, v. Cester 1998, 645; Madonia, Punzi, Tersigni 2008, 98; Pascucci 2018; Persiani 2003, 3; Tursi 2018, 3 ss.; Vitaletti 2013; Zilio Grandi 1996; peraltro, l'onniceomprensività è stata interpretata dalla giurisprudenza consolidata in modo «onnivoro», si vedano Cass., 15.4.1987, n. 3761, in *Massimario di Giurisprudenza del Lavoro*, 1987, pag. 385; Cass., 31.5.1986, n. 3688, in *Foro Italiano* 1986, I, 2765).

Tuttavia, vi sono alcune deroghe che tengono conto della particolare funzione della contribuzione previdenziale e restringono l'aria dell'imponibile contributivo rispetto a quella della obbligazione retributiva, sia per risolvere *querelle* interpretative, sia per ragioni di politica del diritto, quasi sempre di natura economico-occupazionale (Tursi 2018, 7). In particolare, l'art. 6, c. 4, d.lgs. n. 314/1997, individua le seguenti esclusioni tassative dalla base imponibile: le somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto; le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori; i proventi e le indennità conseguite anche in forma assicurativa a titolo di risarcimento danni; le somme poste a carico di gestioni assistenziali e previdenziali obbligatorie per legge; le somme e le provvidenze erogate da casse e fondi; nonché, ciò che qui rileva, le erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione di incrementi di produttività, qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati.

Tale ultima esclusione si riferisce ai premi di risultato, in particolare ai premi produttività; pertanto, nell'interpretazione della previsione normativa, ci si può servire delle fonti che si sono occupate di esaminare tali voci della retribuzione variabile.

Occorre premettere che i premi di risultato rappresentano un trattamento economico accessorio, disgiunto dai tradizionali meccanismi della retribuzione, legati generalmente all'anzianità di servizio e alla qualifica (Romeo 2010, 4) e costituiscono strumenti

atti a far partecipare i lavoratori ai benefici della produttività aziendale, cui devono essere correlati con formule varie (Carinci, De Luca Tamajo, Tosi, Treu 2022, 379; Vitali 2014). Spesso si usano in maniera ambivalente i termini premio di risultato, premio di produzione e premio di produttività, a ulteriore conferma del fatto che non esiste una nozione unitaria di tale voce della retribuzione variabile, anche a causa della sua correlazione a indicatori disomogenei.

La dottrina prevalente, a seconda dei parametri di misurazione, distingue i premi di risultato in premi di produttività e premi di redditività (D'Antona, R. De Luca Tamajo 1991; B. Caruso, M. Ricci 1994, 70 ss.; G. Zilio Grandi 1996, 308 ss.; Romeo 2010, 539; Carinci, De Luca Tamajo, Tosi, Treu 2022, 379). Questi ultimi sono legati alle *performances* dell'impresa sul mercato sulla base di indici quali: il fatturato, il rapporto fra costo del lavoro e valore della produzione, il risultato di gestione, il margine operativo lordo, l'utile di esercizio; tutti indici il cui raggiungimento dipende in larga misura da scelte strategiche che esulano dall'impegno dei lavoratori. Costituiscono, quindi, un modo di flessibilizzazione della retribuzione e di alleggerimento del costo del lavoro in periodi di difficoltà.

Contrariamente, i premi di produttività costituiscono forme di retribuzione incentivanti dell'impegno lavorativo e sono agganciati a indicatori nella disponibilità e sotto il controllo dei lavoratori, fra i quali la quantità e la qualità del prodotto, la percentuale degli scarti, il risparmio dei costi. Coerentemente, in letteratura, anche la presenza del lavoratore in azienda è sovente ritenuta un indicatore della produttività della stessa (Carinci, De Luca Tamajo, Tosi, Treu 2022, 379; Fusco 2017, 633; non mancano pareri difformi, ad esempio Proia 2022, 289, che include i premi di presenza tra gli incrementi fissi della retribuzione «base» sganciati da qualsiasi indicatore di produttività o redditività). Difatti, sotto il profilo strettamente semantico e, peraltro, nella comune interpretazione dalla dottrina, il premio di produttività è stato generalmente inteso come un corrispettivo incentivante, legato alla qualità del lavoro prestato e idoneo a coinvolgere uno o più lavoratori nei vari processi di miglioramento dei risultati aziendali, proprio al fine di incrementare i livelli di produttività e, in ultima istanza, lo stesso profitto dell'azienda, con lo specifico concorso del fattore lavoro (Romeo 2010, 538).

Conformemente a tale considerazione che lega la produttività alla presenza al lavoro, nelle indagini dell'Istat (2015) la produttività del lavoro è definita come il rapporto tra il valore aggiunto in volume e l'*input* di lavoro impiegato per realizzarlo, il quale, a sua volta, è misurato in termini di monte ore lavorate.

Del resto, anche l'Amministrazione finanziaria annovera i premi di presenza tra le erogazioni correlate a incrementi di produttività. Ciò risulta dall'interpretazione costante inserita nelle Circolari, interpretazione che, tuttavia non vincola né i contribuenti né i giudici, e neppure costituisce fonte di diritto, come chiarito dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 21154 del 6.8.2008 (*DeJure*). Cionondimeno, sia la circolare n. 49/E/2008 sia la circolare n. 59/E/2008 con cui l'Agenzia delle Entrate è intervenuta a chiarire i contenuti del d.lgs. n. 247/2007, includono i premi di presenza tra le somme erogate dal datore di lavoro idonee a beneficiare dello sgravio contributivo ex art. 2, comma 1, lett. c), d.l. 27.5.2008, n. 93. Si noti che, benché tali atti legislativi siano successivi a quello oggetto della sentenza

in commento, vi è una identità rispetto all'elemento della retribuzione oggetto dello sgravio, vale a dire «le erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione di incrementi di produttività, qualità e altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati».

3. — Difformemente a quanto sinora affermato, si potrebbe ritenere che gli indicatori legati alla prestazione lavorativa a disposizione del lavoratore, come la presenza in azienda, giustificano la loro inclusione nella retribuzione imponibile e, di conseguenza, la non applicabilità dell'art. 2 d.l. 67/1997, in virtù della sussistenza in tale voce di un elemento «oggettivo» di corrispettività, che ne farebbe presumere l'assoggettamento alla contribuzione previdenziale e in considerazione del fatto che dovrebbero essere escluse dalla base imponibile solo le erogazioni non riferibili al comportamento attivo del lavoratore.

A questa linea di pensiero si associano coloro che ritengono che i premi di presenza non possano ricondursi al regime della decontribuzione, in quanto la loro erogazione non presuppone un effettivo incremento della produttività (Madonia, Punzi, Tersigni 2008, 131).

Tuttavia, il criterio della presenza, benché non sembri aggiungere nulla all'ordinaria prestazione lavorativa, può assumere un'incidenza rilevante a seconda del tipo di sistema produttivo, laddove sia necessario garantire la continuità dell'attività lavorativa (Vitaletti 2013, 70), tanto che si può affermare che gli incrementi della retribuzione associati alla maggior presenza, attraverso la conservazione della continuità nell'esecuzione della prestazione e, quindi, la riduzione anche delle assenze «fisiologiche» (in proposito, è bene chiarire che i premi di presenza non possono comunque avere un effetto discriminatorio e possono prendere in considerazione solo le assenze non connesse ai fattori di discriminazione), garantiscono la produttività richiesta al lavoratore (Vitaletti 2013, 77).

Pertanto, si rammenta che la *ratio* della disposizione era quella di rilanciare la produttività aziendale attraverso la riduzione del cuneo fiscale (Bindo 1998; Campanella 2013), attribuendo alla contrattazione collettiva aziendale e territoriale il ruolo di leva di un miglioramento qualitativo della struttura retributiva, con l'obiettivo ultimo di favorire, tramite l'effetto incentivante sui lavoratori, l'incremento sia della produttività del lavoro sia delle retribuzioni reali (Del Punta 2021, 589). In dottrina, non mancano critiche che contestano la «cecità» della riforma in quanto essa si limita a correlare l'incremento di produttività al solo impegno dei lavoratori e all'effetto «incentivo» risultante da tali voci variabili della retribuzione (Costabile 2009, 177) e non considera che, di frequente, la produttività aziendale sia influenzata anche da altri fattori strutturali, tra i quali i processi innovativi, relativi ad esempio all'organizzazione del lavoro, sottratti al controllo del dipendente e svincolati da un suo effettivo impegno e risultato (Putaturo Donati 2009, 348; v. anche Campanella 2013, 19 ss; Costabile 2009, 200). Ciononostante, non pare contestato che l'incremento di produttività possa derivare anche da emolumenti finalizzati a stimolare l'impegno del lavoratore. Né si può negare che gli emolumenti dipendenti dall'effettiva presenza in azienda

del lavoratore abbiano un effetto incentivante dell'impegno lavorativo, riducendo di conseguenza il costo del lavoro per unità di prodotto.

Pertanto, se l'unico requisito per beneficiare dello sgravio contributivo consiste nella correlazione della somma a incrementi di produttività, si ritiene di condividere le argomentazioni della Corte laddove include il premio «assenteismo» disciplinato nel contratto collettivo aziendale, nonché qualsivoglia premio di presenza, tra i premi di produttività idonei a beneficiare della decontribuzione ex art. 6, c. 4, d.lgs. n. 314/1997. Ciò in quanto sembra pacifico che la maggior quantità di lavoro sia un fattore idoneo a incrementare la produttività (Tiraboschi 2008, 227). Difatti, minori assenze al lavoro riducono il costo marginale di produzione. In altri termini, il lavoratore che si assenta meno riduce il costo del lavoro che l'azienda deve affrontare per unità di prodotto e, così facendo, aumenta la produttività aziendale, requisito richiesto dalla norma in esame per beneficiare della decontribuzione.

Riferimenti bibliografici

- Bindo C. (1998), *Retribuzione imponibile e rappresentatività sindacale*, in DPL, n. 22, 1415 ss.
- Campanella P. (2013), *Decentramento contrattuale e incentivi retributivi nel quadro delle politiche di sostegno alla produttività del lavoro*, in W.P. Csdle «Massimo D'Antona».IT, n. 185.
- Carinci F., De Luca Tamajo R., Tosi P., Treu T. (2022), *Diritto del lavoro 2. Il rapporto di lavoro subordinato*, Utet, Torino.
- Caruso S.B., Ricci G. (1994), *Sistemi e tecniche retributive*, in Caruso S.B., Zoli C., Zoppoli L. (a cura di), *La retribuzione: struttura e regime giuridico*, Jovene, Napoli, 37 ss.
- Cester C. (1998), *La nuova nozione di imponibile previdenziale*, in LG, n. 8, 641 ss.
- Costabile L. (2009), *Glossario dell'economista per il giuslavorista*, in RGL, n. 2, I, 175 ss.
- D'Antona M., De Luca Tamajo R. (1991), *La retribuzione ad incentivi: introduzione*, in DRI, n. 1, I, 5 ss.
- Del Punta R. (2021), *Diritto del lavoro*, Tredicesima edizione, Giuffrè, Milano.
- Fili V. (2010), *Il reddito imponibile a fini contributivi*, Giappichelli, Torino.
- Fusco A. (2017), *Il parametro della presenza al lavoro negli accordi sui premi di risultato*, in *Guida alle paghe*, n. 11.
- Istat (2015), *Anni 1995-2014. Misure di produttività*, in *Statistiche report*, 3 agosto.
- Madonia F., Punzi C., Tersigni S. (2008), *L'imponibile contributivo*, in Fonzo F., Pandolfo A., Sgroi A. (a cura di), *La contribuzione previdenziale*, Giuffrè, Milano, 107 ss.
- Nicolini C. A. (2008), *I problemi della contribuzione previdenziale*, Ceum, Macerata.
- Pascucci P. (2018), *La giusta retribuzione nei contratti di lavoro, oggi*, Relazioni Congresso Aidlass.
- Perlini L., Pollari N. (1998), *Armonizzazione «limitata» della disciplina dei redditi da lavoro dipendente, ai fini fiscali e contributivi, ovvero l'allargamento delle basi imponibili*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 130 ss.
- Persiani M. (2003), *I nuovi problemi posti dalla individuazione della retribuzione assoggettabile a contribuzione previdenziale*, in ADL, n. 1, 1 ss.
- Proia G. (2022), *Manuale di diritto del lavoro*, Wolters Kluwer Cedam, Padova.
- Putaturo Donati F. (2009), *Misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro*, in RGL, n. 2, I, 335 ss.

- Romeo C. (2010), *Il premio di produttività nel lavoro*, in LG, n. 6, 537 ss.
- Tiraboschi M. (2008), *Le misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro: la detassazione di straordinari e premi*, in Tiraboschi M. (a cura di), *Le nuove leggi civili. La riforma del lavoro pubblico e privato e il nuovo welfare. Commentario sistematico delle norme di lavoro e previdenza contenute nelle leggi di conversione dei decreti legge 25 giugno 2008, n. 112, 27 maggio 2008, n. 93 e 3 giugno 2008, n. 97 in coordinamento con la legge 24 dicembre 2007, n. 247*, Giuffré, Milano, 223 ss.
- Tursi A. (2018), *Retribuzione, previdenza, welfare: nuove variazioni sul tema*, Relazioni Congresso Aidlass.
- Vitaletti M. (2013), *La retribuzione di produttività*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli.
- Zilio Grandi G. (1996), *La retribuzione. Fonti, struttura, funzioni*, Jovene, Napoli.

Federica Palmirota
*Dottoranda di ricerca in Lavoro, Sviluppo e Innovazione
presso l'Università di Modena e Reggio Emilia, Fondazione Marco Biagi*