

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO–BICOCCA

Facoltà di Economia

Corso di Laurea in Economia e Amministrazione delle Imprese



**LE POLITICHE FISCALI E CONTRIBUTIVE DI
VANTAGGIO PER I PREMI DI PRODUTTIVITÀ**

Relatore:

Prof.ssa Anna DE TONI

Tesi di Laurea di:

Andrea CEFIS

Matricola N. 763676

Anno Accademico 2014/2015

INDICE

Introduzione	6
--------------	---

Sezione I

PREMI DI RISULTATO E POLITICHE DI INCENTIVO ALLA PRODUTTIVITÀ E QUALITÀ DEL LAVORO

1. Definizione ed origine dei premi di risultato	10
2. La regolamentazione dei premi di produttività	12
3. Perché introdurli? I vantaggi per imprese e lavoratori	12
4. Diverse tipologie di premi di risultato	13
5. I presupposti alla base dei premi di risultato	14
6. Le politiche fiscali e contributive di vantaggio per favorire l'introduzione dei premi di risultato	15
7. La ricostruzione: come sono cambiate le politiche contributive e fiscali di vantaggio dal 2008 ad oggi?	16
7.1. Sgravi contributivi: la decontribuzione	16
7.2. Sgravi fiscali: la detassazione	18
8. I benefici per i datori di lavoro ed i dipendenti	21
9. Il Bonus 80€: cosa cambia nella dichiarazione dei premi di produttività	21
9.1. Bonus 80€: cos'è	21
9.2. Gli adempimenti classici prima dell'introduzione del Bonus 80€	22
9.3. Cosa cambia con il Bonus 80€	22

Sezione II

ANALISI DEGLI EFFETTI DELLE POLITICHE FISCALI E CONTRIBUTIVE DI VANTAGGIO

1. Metodologia di lavoro	25
2. Descrizione dei casi studio	26
2.1. AgustaWestland S.p.A.	26
2.1.1. Strutturazione del parametro	26

2.1.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio	29
2.1.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili	29
2.1.4. Modalità di erogazione	30
2.1.5. Calcolo dei vantaggi fiscali	30
2.1.5.1. Analisi situazione cat. 1, 2, 3	32
2.1.5.2. Analisi situazione cat. 4, 5, 5S	35
2.1.5.3. Analisi situazione cat. 6, 7, Quadri	37
2.2. Brembo S.p.A.	38
2.2.1. Strutturazione del parametro	38
2.2.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio	40
2.2.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili	41
2.2.4. Modalità di erogazione	41
2.2.5. Calcolo dei vantaggi fiscali	41
2.3. TenarisDalmine S.p.A.	45
2.3.1. Strutturazione del parametro	45
2.3.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio	47
2.3.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili	48
2.3.4. Modalità di erogazione	48
2.3.5. Calcolo dei vantaggi fiscali	49
2.3.5.1. Analisi situazione Operai	51
2.3.5.2. Analisi situazione C.T. / Tecnici	53
3. Analisi comparata dei Case study	55
3.1. Strutturazione del parametro	55
3.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio	56
3.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili	57
3.4. Modalità di erogazione	57
3.5. Calcolo dei vantaggi fiscali	58
Conclusioni	61
Bibliografia	64
Allegati	67

INTRODUZIONE

A partire dal 2012, la Commissione europea segnala¹ che: «*For the EU and for the euro area, labour input acts as a drag on growth over the projection period (2010–2060), as the working-age population is projected to decline. As a result, labour input contributes negatively to annual output growth on average over the projection period (by about 0.1 p.p. both in the EU and in the euro area). Hence, labour productivity growth becomes the sole source for potential output growth in both the EU and the euro area starting from 2028*». La Commissione europea quindi specifica che a causa del progressivo invecchiamento della popolazione, la forza lavoro dell'area euro tenderà lentamente a diminuire, ostacolando la crescita dell'economia. Solo un aumento della produttività del lavoro potrà innescare un'inversione di tendenza. Una simile interpretazione è condivisa dal rapporto McKinsey Global growth: “*Can productivity save the day in an aging world?*”. Pubblicato a gennaio 2015, il rapporto sostiene che, senza un adeguato incremento della produttività, non sarà più possibile, nei prossimi cinquanta anni, mantenere i ritmi di crescita dei decenni passati.

Il rimedio? La produttività

Alla produttività spetterà l'onere di trainare la crescita economica. Tuttavia, se nei prossimi cinquant'anni, l'incremento della produttività si attestasse sui livelli registrati tra il 1964 e il 2014, il tasso di crescita del PIL diminuirebbe del 40 per cento, passando dal 3,6 per cento al solo 2,1 per cento annuo².

Per compensare il declino demografico atteso nei prossimi cinquant'anni, il tasso di crescita della produttività dovrebbe superare dell'80% quello registrato negli ultimi decenni. In media, nel corso dell'ultimo mezzo secolo, la produttività del lavoro è cresciuta dell'1,8% su base mondiale. Se analizziamo questo dato alla luce di una generale diminuzione delle ore lavorative, si evince che la produzione oraria è salita. Data questa tendenza alla riduzione delle ore di lavoro, le stime di crescita della produttività, che si basano sulla quantità prodotta per addetto, sottovalutano la crescita della produttività reale per ogni ora lavorativa.

Oggi, tuttavia, è difficile prevedere come la produttività evolverà nei prossimi cinquanta anni. Negli anni Quaranta, infatti, nessuno avrebbe immaginato che le nuove tecnologie avrebbero avuto un tale impatto sul nostro modo di lavorare e vivere. Si stima che circa tre quarti della potenziale crescita della produttività scaturirà dalla più ampia adozione di buone pratiche già esistenti. Il restante quarto potrebbe, invece, derivare

¹ European Commission, The 2012 Ageing Report Economic and budgetary projections for the 27 EU Member States (2010–2060) European Economy 2 2012.

² McKinsey, *Can productivity save the day in an aging world?*, gennaio 2015.

dalle tecnologie e dalle innovazioni ancora da scoprire. Per questo motivo, è fondamentale continuare ad investire sullo sviluppo.

Il caso italiano

I dati del rapporto McKinsey, però, non rispecchiano al meglio quella che è la situazione del nostro Paese. A partire dagli anni Novanta l'Italia è caratterizzata da un livello di produttività del lavoro piatto. Secondo i dati *Istat* del 2013³ la produttività del lavoro è cresciuta ad un tasso medio annuo dello 0,8% con un picco di -1,2% nel 2012. Nel 2014 la situazione non è migliorata ed a testimoniarlo sono sempre i dati *Istat*⁴ i quali segnalano che la produttività del lavoro, calcolata come valore aggiunto per ora lavorata, è diminuita dello 0,7%.

Come favorire l'incremento di produttività?

Le determinanti della produttività sono molteplici: innovazione, tecnologia, ricerca e sviluppo, investimenti sul capitale umano. Ma anche una contrattazione collettiva incline a rendere più efficiente il processo produttivo attraverso la flessibilità economica e salariale.

L'obiettivo di questo studio è analizzare la funzione dei premi di risultato collegati ad obiettivi, e delle politiche fiscali e contributive di vantaggio volte a favorirne la diffusione all'interno della contrattazione aziendale. Il legislatore italiano, nel corso degli ultimi anni, ha voluto incentivare questa tipologia di salariale attraverso l'introduzione di politiche fiscali e contributive di vantaggio che prevedano, su questi elementi retributivi, minori oneri a favore di lavoratori e imprese.

La struttura della ricerca

Nella *Sezione I* viene innanzitutto descritta la regolamentazione della parte variabile di salario delineandone sia la natura che le varie concezioni e possibilità di applicazione. Dopodiché si procede con la ricostruzione dell'evoluzione storica e degli aspetti tecnici che hanno caratterizzato e stanno caratterizzando le politiche governative di stimolo di questo istituto retributivo cercando di valutarne gli effettivi benefici in termini di minori oneri per aziende e lavoratori. Dopo la descrizione prevalentemente teorica è stata prevista una *Sezione II* che ha l'obiettivo di essere il vero valore aggiunto di questo studio. In quest'ultima parte vengono analizzati i premi di risultato previsti dai contratti collettivi aziendali di tre grandi aziende metalmeccaniche italiane leader mondiali nei loro settori (*AgustaWestland*, *Brembo S.p.A.* e *TenarisDalmine*), valutandone gli effettivi benefici che i lavoratori hanno tratto dalle politiche fiscali di vantaggio.

Nello specifico si rivolge un sentito ringraziamento a *FIM CISL Ponte S.Pietro* (BG) nelle persone di Andrea Donegà e Piergiuliano Capelli, *FIM*

³ Report "Misure di produttività – Anni 1992–2012" – Istat 12 dicembre 2013

⁴ Report "Misure di produttività – Anni 1995–2014" – Istat 3 agosto 2015

CISL Bergamo nelle persone di Emanuele Fantini e Giorgio Caprioli e *FIM CISL dei Laghi* nella persona di Paolo Carini. La collaborazione e l'esperienza delle persone citate è risultata fondamentale per la stesura dell'elaborato, non solo al fine della raccolta dei dati, ma soprattutto per l'aiuto offerto nella lettura degli stessi in un'ottica aziendale complessiva.

SEZIONE I

PREMI DI RISULTATO E POLITICHE DI INCENTIVO ALLA PRODUTTIVITÀ E QUALITÀ DEL LAVORO

Sommario: 1. Definizione ed origine dei premi di risultato – 2. La regolamentazione dei premi di produttività – 3. Perché introdurli? I vantaggi per imprese e lavoratori – 4. Diverse tipologie di premi di risultato – 5. I presupposti alla base dei premi di risultato – 6. Le politiche fiscali e contributive di vantaggio per favorire l'introduzione dei premi di risultato – 7. La ricostruzione: come sono cambiate le politiche contributive e fiscali di vantaggio dal 2008 ad oggi? – 7.1. Sgravi contributivi: la decontribuzione – 7.2. Sgravi fiscali: la detassazione – 8. I benefici per i datori di lavoro ed i dipendenti – 9. Il Bonus 80€: cosa cambia nella dichiarazione dei premi di produttività – 9.1. Bonus 80€: cos'è – 9.2. Gli adempimenti classici prima dell'introduzione del Bonus 80€ – 9.3. Cosa cambia con il Bonus 80€

1. Definizione ed origine dei premi di risultato

Il premio di risultato è un elemento retributivo variabile che può essere aggiunto, al verificarsi di condizioni stabilite contrattualmente, ai trattamenti minimi retributivi riconosciuti al lavoratore in virtù della prestazione lavorativa resa.

L'origine e lo sviluppo di queste forme di retribuzione volte all'incentivazione dei lavoratori avviene in concomitanza con le fasi di decentramento della struttura contrattuale, favorite a loro volta da periodi di grande espansione economica come quella occorsa negli *anni Ottanta*⁵.

Come tutte le tipologie retributive anche il premio di risultato è una forma di remunerazione del lavoro che non è normata direttamente dal legislatore, ma è introdotta e regolamentata dai contratti collettivi nazionali di lavoro. È proprio questa, infatti, la fonte normativa alla quale dobbiamo riferirci sia per valutarne l'applicazione che, allo stesso tempo, per trovarne una definizione esaustiva.

La prima innovazione considerevole in tema di retribuzione variabile fu introdotta dal *Protocollo sulla politica dei redditi del 23 luglio 1993*⁶ che differenziò le competenze della contrattazione nazionale di lavoro da quelle della contrattazione aziendale in materia di retribuzione. In particolare al livello nazionale fu affidato il compito di allineare la retribuzione alla dinamica dell'inflazione, mentre a quello aziendale fu richiesto di operare una redistribuzione delle quote d'incremento di produttività, di qualità e di

⁵ G. P. Cella (a cura di), *Il ritorno degli incentivi*, Franco Angeli, Milano, 1989; D'Antona M., De Luca Tamajo R., *La retribuzione ad incentivi: introduzione*, 1991, in DRI, 1; G. P. Cella, T. Treu, *Relazioni industriali e contrattazione collettiva*, Il Mulino, Bologna, 2009.

⁶ Protocollo sulla politica dei redditi e dell'occupazione, sugli assetti contrattuali, sulle politiche del lavoro e sul sostegno al sistema produttivo – noto anche come Protocollo Giugni – 3 luglio 1993. Sul punto, v. T. Treu, *L'accordo del 23 luglio 1993: assetto contrattuale e struttura della retribuzione*, in RGL, 1993; L. Tronti, *La nuova regolamentazione della retribuzione*, in DLRI, 1996, 3; G. Zilio Grandi G., *La retribuzione. Fonti struttura funzioni*, 1996, Jovene, Napoli; L. Zoppoli L., *Retribuzione, politiche dei redditi e tecniche regolative*, in DLRI, 1996, 3.

redditività che realizzano le singole aziende. Uno dei primi rinnovi contrattuali a seguire la linea dettata dal suddetto protocollo fu quello del CCNL *Metalmecanici*⁷ stipulato il 5 luglio 1994 il quale introdusse il premio di risultato in sostituzione del precedente premio di produzione. All'articolo 9 di questo contratto nazionale di lavoro, si può leggere una definizione univoca di cosa s'intende per premio di risultato: «[...] Premio annuale calcolato solo con riferimento ai risultati conseguiti nella realizzazione di programmi, concordati tra le parti, aventi come obiettivo incrementi di produttività, di qualità, di redditività e altri elementi rilevanti ai fini del miglioramento della competitività aziendale nonché ai risultati legati all'andamento economico dell'impresa [...]»⁸. Si può quindi inquadrare come un incremento di retribuzione fisso o variabile assegnato in modo stabile e quindi consolidato nella retribuzione. Di conseguenza è evidente come la retribuzione di produttività permetta una progressione retributiva orizzontale, ossia dà luogo ad una variazione in positivo a parità di mansione coperta all'interno dell'organizzazione aziendale.

A distanza di sedici anni dal primo accordo sull'articolazione degli assetti contrattuali è intervenuto l'*Accordo Quadro del 22 gennaio 2009*⁹ che riserva alla contrattazione decentrata «il compito essenziale, se non esclusivo, di collegare la retribuzione agli andamenti della produttività e redditività, variamente misurati»¹⁰. Di contro al contratto nazionale è affidata la sola funzione di «tutelare il generale potere di acquisto delle retribuzioni ed è preclusa la competenza, ammessa invece dall'accordo del 1993, a definire dinamiche retributive collegate a indici generali di produttività»¹¹. Inoltre, l'accordo ha rinnovato l'impegno del Governo all'adozione di politiche di detassazione delle somme erogate in applicazione di contratti collettivi di secondo livello¹².

⁷ Si è deciso di analizzare il CCNL metalmeccanici del 5 luglio 1994 in quanto le aziende che saranno oggetto dei casi studio della *Sezione II* appartengono tutte a questo settore.

⁸ CCNL Federmeccanica 23 Luglio 1993 – art. 9 – Disciplina generale – Parte terza.

⁹ Accordo Quadro, Riforma degli assetti contrattuali – Roma 22 gennaio 2009. Sul punto, v. L. Bellardi, *L'Accordo quadro e la sua applicazione nel settore privato: un modello contrattuale 'comune'?*. In: A. Andreoni (a cura di), *Nuove regole per la rappresentanza sindacale. Ricordando Massimo D'Antona*, 2010a, Ediesse, Roma; L. Bellardi, *L'attuazione dell'Accordo quadro: pluralità dei sistemi contrattuali ed eterogenesi dei fini. Alcune note di sintesi*, in DLRI, 2010b; L. Bellardi, *I diversi «sistemi» contrattuali dopo l'accordo quadro*, in AREL ELE, novembre 2009.

¹⁰ T. Treu, *Le forme retributive incentivanti*, in RIDL, 4, 2010, p. 367.

¹¹ *Ibidem*.

¹² Richiesta nuovamente riproposta nell' Accordo 28 giugno 2011 – Accordo interconfederale fra CONFINDUSTRIA e CGIL, CISL e UIL in materia di rappresentanza e dalle linee guida del 16 novembre 2012 – Linee programmatiche per la crescita della produttività e della competitività in Italia – definito anche “accordo sulla produttività” il quale stabilì che i contratti collettivi nazionali di lavoro possono prevedere che una quota degli aumenti economici derivanti dai rinnovi contrattuali sia destinata alla pattuizione di elementi retributivi da collegarsi a incrementi di produttività e redditività definiti dalla contrattazione di secondo livello.

2. La regolamentazione dei premi di produttività

Il premio di risultato può essere inquadrato come un istituto di derivazione contrattuale, in quanto istituito dal contratto collettivo nazionale di lavoro e regolato principalmente dalla contrattazione aziendale, sebbene non manchino forme retributive incentivanti definite unilateralmente dalla direzione d'azienda. Il legislatore è intervenuto solamente a posteriori per regolarne la materia circostanziale come, per esempio, le politiche fiscali e contributive di vantaggio oggetto d'analisi di questa tesi. Sul presupposto che il decentramento della struttura contrattuale possa incidere sulla crescita della capacità produttiva e competitiva delle aziende, il legislatore è così intervenuto per incentivare attraverso politiche di detassazione e decontribuzione la contrattazione aziendale sul premio di risultato.

Nonostante siano stati introdotti dai CCNL, la fonte cui sono demandate applicazione e regolamentazione sono dunque i contratti collettivi di secondo livello aziendali o territoriali. L'obiettivo di questa *delega verso il basso* era di affidare agli attori che meglio conoscono la specifica realtà produttiva, il compito di introdurre gli elementi variabili della retribuzione che meglio rispecchino le esigenze delle singole aziende e dei rispettivi lavoratori. Purtroppo però la contrattazione di secondo livello non è una prassi diffusa nel nostro Paese, il che ha impedito il diffondersi di questi schemi retributivi su ampia scala. Proprio per questo motivo nel 1993 fu prevista la possibilità d'introdurre premi di produttività anche attraverso la contrattazione nazionale. L'obiettivo era quello di permettere anche ai lavoratori delle piccole imprese, quelle cioè in cui i contratti di secondo livello non vengono stipulati, di poter godere di elementi retributivi legati ad indicatori di produttività e redditività¹³. Per cercare di evitare che la mancata diffusione di queste tipologie contrattuali bloccasse del tutto lo svilupparsi degli istituti retributivi oggetto d'analisi, ci si è spesso affidati alla contrattazione individuale, tra lavoratore e datore di lavoro, per introdurre e dettagliare l'erogazione di premi di risultato che meglio si addicessero alla specifica mansione ed allo specifico settore.

3. Perché introdurli? I vantaggi per imprese e lavoratori

Guardando all'effettiva utilità che questi istituti retributivi hanno su imprese e lavoratori, si riscontrano risvolti positivi per entrambe le parti del rapporto di lavoro.

L'evoluzione tecnologica, la globalizzazione e la smaterializzazione dei confini geografici e della organizzazione del lavoro hanno avuto pesanti ripercussioni sulla vita aziendale. Le imprese oggi hanno la necessità di essere flessibili ed in grado di adattarsi rapidamente ai continui cambiamenti che i mercati impongono¹⁴.

¹³ T. Treu, *Le forme retributive incentivanti*, op. cit., Paragrafo 2. La promozione confederale: 1993 e 2009, pag. 3.

¹⁴ T. Treu, *Le forme retributive incentivanti*, op. cit., Paragrafo 1. Dalla critica all'accettazione dei sistemi incentivanti, pag. 1.

Per questo motivo le aziende hanno sempre più difficoltà a prevedere e programmare il proprio business e di conseguenza la rigidità salariale diviene un onere che le imprese faticano a sostenere. È proprio in quest'ottica che i premi di risultato costituiscono un vantaggio competitivo rilevante per le stesse, in particolare quelli legati a livelli di redditività e di produttività, perché permettono, da un lato di redistribuire la maggiore ricchezza derivante da periodi fiorenti valorizzando l'apporto dei propri collaboratori, ma soprattutto consentono una maggiore flessibilità nei periodi di scarsa domanda con la possibilità di ridurre al minimo i livelli salariali senza avere la necessità di giungere a decisioni drastiche, come licenziamento o simili, per provare a proseguire con il business. Inoltre, qualora vi sia un'effettiva correlazione tra salario e produttività, un aumento delle retribuzioni spettanti ai lavoratori dovute a distribuzione di premi di questo tipo non comporta un maggiore costo per l'azienda in quanto questi maggiori oneri sono compensati da congiunti aumenti di produttività¹⁵.

Ovviamente i benefici esistono anche per i dipendenti i quali possono godere di una remunerazione maggiore nei periodi in cui il mercato assorbe il frutto del loro lavoro, dall'altro gli permette di ricevere una remunerazione, seppur ridotta, anche nei periodi di difficoltà.

Nel corso degli anni si è potuto constatare come l'applicazione di questi istituti retributivi, connessi ad un maggiore accentramento o decentramento della contrattazione, sia legato all'andamento dell'economia: nei periodi di espansione economica vi è una tendenza al decentramento contrattuale, il che favorisce l'introduzione di elementi variabili della retribuzione, mentre al contrario, nei periodi di recessione si assiste ad una tendenza all'accentramento contrattuale con conseguente minore diffusione dei suddetti elementi retributivi¹⁶.

4. Diverse tipologie di premi di risultato

La prima distinzione che è doveroso operare quando si parla di premi di risultato è quella riguardante il campo di applicazione, ovvero il soggetto a cui questi istituti sono rivolti. Possono coprire *gruppi di lavoratori* riuniti secondo specifici parametri (come per esempio linee, reparti, stabilimenti, settori o altro), oppure *singoli dipendenti* e basati su indicatori che vanno a valutare la *performance* individuali della specifica persona¹⁷. Nella prassi aziendale italiana, ma non solo, si registra una preferenza verso i primi, innanzitutto per motivi di coerenza con il nostro sistema di relazioni industriali che tendenzialmente privilegia una regolazione egualitaria dei rapporti di lavoro, ma anche per un motivo congiunturale: le realtà produttive sono spesso caratterizzate da una interconnessione tra le prestazioni dei lavoratori, di conseguenza il fatto di prevedere premi

¹⁵ C. Dell'Aringa, *Politiche dei redditi e ruolo allocativo delle politiche retributive*, in DRI, 2003, n. 1, 28 – 31.

¹⁶ T. Treu, *Le forme retributive incentivanti*, op. cit. Paragrafo 1. Dalla critica all'accettazione dei sistemi incentivanti, pag. 2.

¹⁷ T. Treu, *Le forme retributive incentivanti*; Riv. it. dir. lav. 2010, 04, 637; Paragrafo 5. Premi collettivi e premi individuali, pag. 7.

collettivi può fungere da stimolo per la cooperazione tra colleghi¹⁸. In contesti di questo genere, se si decide di optare per premi di risultato individuali si rischia di incrinare i rapporti di collaborazione tra i dipendenti rendendo difficoltosa la gestione dell'attività produttiva¹⁹.

La seconda distinzione riguarda il tipo di riconoscimento. Oltre al classico incremento economico integrativo della retribuzione mensile, si stanno sviluppando sempre più, soprattutto nelle grandi aziende, quelli che vengono definiti *Employee Recognition Programs* ovvero premi che consistono, per esempio, in momenti di visibilità, come l'impiegato del mese o simili. Questa tipologia di premio non sarà analizzata nel corso di questa tesi, ma è stato ritenuto utile farne riferimento.

5. I presupposti alla base dei premi di risultato

I motivi che spingono le aziende a stipulare contratti, individuali o aziendali, inserendo dei premi di risultato possono essere diversi e sono solitamente la risposta agli obiettivi, alle esigenze o alle inefficienze che le imprese riscontrano nel proprio processo di produzione, di erogazione dei servizi o in ogni altra attività fondamentale per il realizzarsi del *business core*²⁰.

La prima tra queste esigenze è sicuramente quella di stimolare la **produttività** dei lavoratori. In questi casi l'azienda lega la parte variabile della retribuzione a valori numerici facilmente calcolabili come il numero dei beni prodotti o altri indicatori che vadano a valutare il risultato specifico della produzione. Si ritiene che il premio debba incidere sulla parte fissa della retribuzione per una percentuale compresa tra il 5% ed il 10%: percentuali minori lo rendono inefficace; percentuali maggiori tendono a far sì che il lavoratore concentri tutti i suoi sforzi sugli aspetti della prestazione legati all'incentivo, i quali solitamente sono di tipo quantitativo, a discapito degli altri, che invece sono usualmente di tipo qualitativo. L'obiettivo è stimolare i lavoratori a raggiungere livelli superiori agli standard, per questo motivo centrale è il concetto di cooperazione dei lavoratori. Interessante in quest'ottica la visione fornita dalla dottrina²¹ che propone la distinzione di due diverse valutazioni della *produttività* basate sul momento in cui ne viene effettuata la valutazione. Secondo la stessa dottrina è necessario distinguere la *produttività in funzione del risultato*, definiti anche *output*

¹⁸ H. Simon, *Bounded Rationality and Organizational Learning*, Organization Science, Vol 2(1); Feb 1991; 125–134.

¹⁹ J. Pfeffer – R.I. Sutton; *Hard Facts, Dangerous Half-Truths, and Total Nonsense: Profiting from Evidence-Based Management*, Harvard Business School Press, 2006.

²⁰ S. Negrelli, *Relazioni di lavoro e performance aziendale*, Giornale di diritto del lavoro e di relazioni industriali, n. 65, 1995. Indicazioni in merito si possono trovare anche nel accordo interconfederale del 5 luglio 1994, successivamente ripreso nell'accordo 22 gennaio 2009, in cui si fa riferimento a: «[...] Premio annuale calcolato solo con riferimento ai risultati conseguiti nella realizzazione di programmi, concordati tra le parti, aventi come obiettivo incrementi di produttività, di qualità, di redditività e altri elementi rilevanti ai fini del miglioramento della competitività aziendale nonché ai risultati legati all'andamento economico dell'impresa [...]»

²¹ M. Vitaletti, *La retribuzione di produttività*, Univ. degli Studi di Teramo. Collana della Facoltà di Giurisprudenza, 2013.

oriented, in cui la valutazione è fatta *ex post* e si basa sul realizzarsi di obiettivi funzionali al raggiungimento di un risultato, dalla *valutazione in funzione del programma*, definita anche *input oriented*, in cui il “valore” dei criteri adottati è accertato dalla contrattazione collettiva. In questo secondo caso si va ad incidere sull’organizzazione del lavoro ed il trattamento economico spettante al lavoratore è di conseguenza definibile già *ex ante*.

Il secondo è il sistema di tipo partecipativo è basato su parametri di *redditività*²² in cui la parte variabile è collegata alla performance finanziaria dell’azienda valutata mediante indicatori di *economici e di profit sharing* (Fatturato, valore aggiunto, MOL ecc.). In questo caso l’obiettivo è condividere il *rischio d’impresa* con i lavoratori i quali però non possono incidere direttamente sulla parte variabile della loro retribuzione, la quale dipende invece dal mercato e dalle scelte manageriali dei loro superiori. La tipologia partecipativa si può applicare, nei casi concreti, attribuendo quote di proprietà azionaria ai dipendenti, oppure attraverso la ripartizione degli utili. Alcuni studi²³ sostengono che questa particolare tipologia di premi di risultato può portare ricadute negative sull’inflazione. L’impresa potrebbe non ricercare elementi di produttività reale, ma al contrario potrebbe decidere di redistribuire parte dei risultati raggiunti attraverso l’applicazione di strategie inflazionistiche sul mercato dei prodotti.

Oltre a questi troviamo premi di risultato che si basano sulla *qualità ed efficienza*, anche se va segnalato che sono di assai minore diffusione rispetto ai più frequenti premi di produttività o redditività. Il motivo della scarsa diffusione va rintracciato principalmente nella difficoltà della valutazione dei parametri stessi che devono essere valutabili oggettivamente. Molto spesso le aziende che decidono di optare per questa tipologia associano la parte di retribuzione variabile ai livelli di *customer satisfaction*, al tempo di emissione degli ordini, all’efficienza dei prodotti ed altri parametri simili. La difficoltà nel calcolare suddetti indici è il principale motivo che ne limita la diffusione.

Produttività, redditività e qualità ovviamente non esauriscono l’intero elenco di possibili premi di risultato che la contrattazione collettiva offre. È stato deciso enunciare e descrivere le linee generali che caratterizzano queste tre tipologie perché sono quelle che applicate dalle aziende selezionate come *casi studio* che saranno oggetto d’analisi nella *Sezione II*.

6. Le politiche fiscali e contributive di vantaggio per favorire l’introduzione dei premi di risultato

Negli anni Novanta, con l’obiettivo dichiarato di favorire l’occupazione, s’iniziarono a prevedere delle politiche contributive e fiscali di favore per le parti variabili di retribuzione introdotte e regolate attraverso i contratti collettivi di secondo livello. Con l’*art. 2 della L. 135 del 23*

²² T. Treu, *Le forme retributive incentivanti*, Riv. it. dir. lav. 2010, 04, 637; Paragrafo 1. Dalla critica all’accettazione dei sistemi incentivanti.

²³ N. Acocella, R. Leoni (a cura di), *Social pacts, employment and growth: a reappraisal of Ezio Tarantelli’s thought*, Springer Verlag, Heidelberg; 2007.

maggio 1997²⁴ fu introdotto un regime contributivo di favore per le retribuzioni 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 regime consisteva in un'esclusione dalla retribuzione rilevante ai fini contributivi delle componenti che rispettassero i suddetti requisiti, per un limite quantitativo del 3% della retribuzione contrattuale percepita, e nell'assoggettamento di tali somme ad un "contributo di solidarietà" pari al 10%, a carico del datore di lavoro, in favore delle gestioni pensionistiche di legge cui sono iscritti i lavoratori, ad eccezione dei trattamenti pensionistici complementari. L'utilizzo del tempo passato non è casuale, l'art. 2 della L. 135/97 è infatti stato abrogato dalla L. 247 del 24 dicembre 2007²⁵ la quale all'articolo 67 e ss. abroga con effetto dal 1° gennaio 2008 quanto stabilito dalla legge del 1997.

7. La ricostruzione: come sono cambiate le politiche contributive e fiscali di vantaggio dal 2008 ad oggi?

7.1. Sgravi contributivi: la decontribuzione

2008–2010: la nuova regolamentazione data dall'art 1 comma 67 e ss. L. 247 del 2 dicembre 2007

La prima novità introdotta dall'1 gennaio 2008 consiste nel fatto che le politiche contributive di vantaggio devono essere richieste dall'azienda stessa all'INPS ed agli altri enti previdenziali anche con riferimento alla contribuzione pensionistica assolta presso Enti diversi²⁶ (es. ENPALS, INPDAP, ecc.). Il regime contributivo di favore non è quindi più automaticamente applicato come accadeva in precedenza. Con la nuova regolamentazione qualora l'azienda non ne faccia, per conto del dipendente, espressa richiesta anche gli emolumenti che è possibile sottoporre a tassazione separata concorreranno alla formazione del reddito soggetto a normale tassazione. Per il triennio 2008–2010 viene preposto un fondo di 650 milioni di euro per ciascun anno nei limiti dei quali è possibile usufruire di tali vantaggi.

Il primo dettaglio che la L. 27 del 2007 è la *base imponibile* che è possibile assoggettare a decontribuzione la quale resta la medesima prevista dall'art 2 L.135 del 23 maggio 1997 ovvero: « [...] le retribuzioni delle

²⁴ Conversione in legge, con modificazioni, del DL 25 marzo 1997, n. 67, recante disposizioni urgenti per favorire l'occupazione.

²⁵ Norme di attuazione del Protocollo del 23 luglio 2007 su previdenza, lavoro e competitività per favorire l'equità e la crescita sostenibili, nonché ulteriori norme in materia di lavoro e previdenza sociale, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 301 del 29 dicembre 2007.

²⁶ In questi casi, occorre presentare due distinte domande.

quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione d'incrementi di produttività, qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati. [...]»

Viene inoltre previsto un *limite* di retribuzione variabile, che ovviamente rispetti i requisiti sopra previsti, entro cui lo sgravio è consentito. Tale limite è stabilito nella parte di retribuzione variabile che non eccede il 2,25% della retribuzione stabilita dal contratto di lavoro.

Gli *sgravi contributivi* previsti sono due: il primo *a favore dell'azienda* che consiste in uno *sgravio sui contributi previdenziali* dovuti dai datori di lavoro nella misura del 25%. Il secondo a favore dei *lavoratori pari ai contributi previdenziali a loro carico calcolati sui premi di risultato ammessi al beneficio*. Su queste parti di retribuzione vi è quindi un'esenzione totale delle aliquote contributive a carico dei dipendenti e che sarebbero corrisposte a: 9,19% per la generalità dei lavoratori, 9,49% per datori di lavoro soggetti a CIGS e 5,84% per gli apprendisti.

È utile precisare che con tale meccanismo è previsto uno sgravio contributivo, ovvero una riduzione dell'aliquota contributiva, ma le somme continuano a concorrere alla formazione della base imponibile.

2011: viene rinnovato quanto previsto nei periodi precedenti

Con l'*art. 53 c. 2 del DL 31 maggio 2010 n. 78*²⁷ venne riconfermato, anche per l'anno 2011, quanto stabilito per il triennio precedente nei limiti delle medesime risorse.

2012: il sistema diventa strutturale per il periodo a venire

Con l'*art. 4, comma 28, legge n. 92 del 2012*²⁸ viene reso strutturale quanto previsto per gli anni precedenti. Come unica differenza per il 2012 ed i successivi anni, il governo mette a disposizione *607 milioni* di euro all'anno invece dei *650 milioni* previsti per gli anni precedenti.

²⁷ Convertito con modificazioni dalla *L. 30 luglio 2010, n. 122* (in SO n.174, relativo alla G.U. 30/07/2010, n.176).

²⁸ Conosciuta anche come Riforma del Mercato del Lavoro.

7.2. Sgravi fiscali: la detassazione

2008: introduzione di misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro

Nel 2008 con l'art. 2 del DL 93 del 27 maggio 2008²⁹ il Governo introdusse una nuova regolamentazione nella tassazione di particolari componenti della retribuzione da lavoro dipendente. Con questa norma si andò ad aggiungere alla già prevista decontribuzione analizzata in precedenza, una detassazione delle forme incentivanti di retribuzione. Solamente questa particolare tipologia di premi di risultato beneficia di un doppio vantaggio: sia contributivo sia fiscale.

La *base imponibile* per cui è prevista la detassazione è composta da: «[...] redditi derivanti da lavoro straordinario, da prestazioni di lavoro supplementare, da prestazioni rese in funzioni di clausole elastiche ed in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. [...]»

Anche in questo caso viene previsto un limite massimo entro cui tali somme sono assoggettabili a tassazione separata. È possibile sottoporre ad imposta sostitutiva un massimo di 3.000 euro.

Oltre a ciò, per fare in modo che i beneficiari di tali politiche di favore siano i lavoratori con redditi più bassi, tali vantaggi sono previsti per i soli titolari di reddito da lavoro dipendente, operanti nel settore privato, non superiore, nell'anno 2007, a 30.000 euro anche in relazione a più rapporti di lavoro.

Per coloro che rispettano tali parametri è prevista una detassazione che prevede che i redditi soggetti a detassazione non concorrano, ai fini fiscali, alla formazione del reddito complessivo del beneficiario, bensì siano soggetti a un'imposta sostitutiva IRPEF e delle addizionali regionali e comunali con aliquota del 10%.

L'imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta, di norma il datore di lavoro, il quale versa ai dipendenti il valore netto della suddetta parte di retribuzione. A questo punto il dipendente, che riceveva l'emolumento già tassato, non doveva più svolgere alcun adempimento fiscale. Come vedremo successivamente, in seguito all'introduzione del cosiddetto Bonus 80€, questa logica viene leggermente modificata.

2009–2010: le prime modifiche alla struttura generale

La prima sostanziale modifica nella struttura generale della detassazione si ha già nel 2009. Innanzitutto si esplicita l'applicazione del *principio di cassa* che consiste nella tassazione dei redditi secondo le regole previste per l'anno di effettiva percezione a prescindere dall'anno in cui esse sono maturate.

²⁹ Entrato in vigore il 29/05/2008 e convertito con modificazioni dalla L. 24 luglio 2008, n. 126 (in G.U. 26/07/2008, n.174).

La modifica più importante si ha nella revisione della *base imponibile* che ricomprende tutte le somme a patto che siano riconducibili a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. Vengono quindi escluse le altre forme di retribuzione per cui in precedenza previsto come redditi derivanti da lavoro straordinario, da prestazioni di lavoro supplementare e da prestazioni rese in funzioni di clausole elastiche³⁰.

Vengono incrementati gli importi complessivi sia delle somme soggette a detassazione, limite che passa da 3.000 a 6.000 euro lordi, sia dei limiti di reddito entro cui è possibile beneficiare delle politiche fiscali di vantaggio che viene aumentato da 30.000 euro a 35.000 euro, anche in relazione a più rapporti di lavoro.

Oltre alle variazioni quantitative, per certi aspetti poco rilevanti, la modifica più importante è quindi quella riguardante i redditi soggetti ad imposta sostitutiva. Sono sottoposti ad imposta sostitutiva anche premi, indennità e altri compensi che con la precedente scrittura del testo di legge erano rimasti esclusi.

2011: il ruolo importante della contrattazione aziendale

Ulteriori modifiche al testo originale del 2008 sono portate dall' *art. 53 comma 1 DL 78 del 31 maggio 2010*³¹ che per la prima volta mette al centro dell'attenzione esclusivamente gli elementi premianti della retribuzione previsti in accordi collettivi aziendali o territoriali³². Viene vietata la detassazione per tutti i premi legati a produttività o incentivazione stabiliti sulla base di pattuizioni personali o come atti unilaterali dell'imprenditore³³. Oltre a ciò viene ulteriormente innalzato a 40.000 euro il valore massimo di reddito entro cui si è beneficiari.

2012: una revisione verso il basso dei limiti

Con l'*art. 33 comma 12 della Legge di Stabilità 2012*³⁴ è prorogata per intero la regolamentazione della detassazione, eccezion fatta per i limiti quantitativi che dopo due incrementi consecutivi tornano a scendere tendendo ai valori previsti inizialmente dal primo testo del 2008. Il limite

³⁰ A. Corvino, *Detassazione solo con la contrattazione: la legge non consente altre interpretazioni*, Bollettino speciale ADAPT n. 7, 23 febbraio 2011, 1.

³¹ Convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 (in SO n.174, relativo alla G.U. 30/07/2010, n.176), l'art 53 oggetto d'analisi non fu modificato.

³² S. Spattini, *Detassazione solo con accordo decentrato*, Bollettino speciale ADAPT n. 7, 23 febbraio 2011, 3; M. Tiraboschi, *Partecipazione sindacale valorizzata*, Il Sole 24 Ore, 15 febbraio 2011; P. Tomassetti, *Boomerang FIAT?*, Bollettino ADAPT, 19 dicembre 2011.

³³ F. Fazio, M. Tiraboschi, *Un'occasione mancata per la crescita. Brevi considerazioni a proposito della misura di detassazione del salario di produttività*, Bollettino ADAPT, Annuario del lavoro 2012, 2012, ADAPT University Press, Modena, 45-48.

³⁴ L. 12 novembre 2011, n. 183.

dei premi entro cui è previsto l'assoggettamento all'imposta sostitutiva scende a 2.500 euro, mentre il valore massimo di reddito annuo che permette di beneficiare dello sgravio fiscale passa da 40.000 a 30.000 euro lordi³⁵.

2013–2014: nuovo concetto di retribuzione di produttività

La *Legge di Stabilità 2013*³⁶ ha rinnovato per il biennio 2013–2014 gli sgravi contributivi previsti per l'anno 2012. Nonostante ciò è stata introdotta una nuova concezione di *Retribuzione di Produttività*³⁷. Per godere dello sgravio diventa necessario dimostrare che le somme erogate derivano da un effettivo aumento di produttività, competitività ed efficienza dell'impresa³⁸. L'ulteriore unica differenza tra anno 2013 e 2014 sta nel limite massimo di premio che era possibile sottoporre ad imposta sostitutiva: 2.500 euro per il 2013 e 3.000 euro per il 2014.

2015: la legge di stabilità non conferma la decontribuzione

Per il 2015 la situazione non è ancora del tutto chiara. Nella *Legge di Stabilità 2015*³⁹ il Governo non ha prorogato la detassazione per l'anno in corso, di conseguenza tale beneficio resta ad oggi sospeso e per chi dichiara premi di produttività l'unico vantaggio ad oggi fruibile è lo sgravio contributivo che, come detto, dal 2012 è divenuto strutturale.

³⁵ F. Fazio, *Taglio drastico alla (detassazione di) produttività*, Boll. ADAPT, 12 giugno 2012, 1.

³⁶ L. 24 dicembre 2012, n. 228.

³⁷ P. Tomassetti, *La produttività secondo Monti*, www.farecontrattazione.it, 28 gennaio 2013.

³⁸ Vincoli introdotti dal D.P.C.M. 22.01.2013. Oltre a questi casi il D.P.C.M prevede anche la defiscalizzazione di: « [...] voci retributive erogate in esecuzione di contratti che prevedano l'attivazione di almeno una misura in almeno tre delle aree di intervento di seguito indicate: a) ridefinizione dei sistemi di orari e della loro distribuzione con modelli flessibili, anche in rapporto agli investimenti, all'innovazione tecnologica e alla fluttuazione dei mercati. finalizzati ad un più efficiente utilizzo delle strutture produttive idoneo a raggiungere gli obiettivi di produttività convenuti mediante una programmazione mensile della quantità e della collocazione oraria della prestazione; b) introduzione di una distribuzione flessibile delle ferie mediante una programmazione aziendale anche non continuativa delle giornate di ferie eccedenti le due settimane; c) adozione di misure volte a rendere compatibile l'impiego di nuove tecnologie con la tutela dei diritti fondamentali dei lavoratori, per facilitare l'attivazione di strumenti informatici, indispensabili per lo svolgimento delle attività lavorative; d) attivazione di interventi in materia di fungibilità delle mansioni e di integrazione delle competenze, anche funzionali a processi di innovazione tecnologica.»

³⁹ L. 23 dicembre 2014, n. 190.

8. I benefici per i datori di lavoro ed i dipendenti

Nonostante nel corso degli anni la regolamentazione di queste politiche di favore abbia subito numerosi mutamenti non si può negare il fatto che notevoli sono stati i benefici per le parti che ne hanno potuto usufruire.

Tab. 1 – Benefeci per datori di lavoro e dipendenti

Benefici	Per le aziende	Per i lavoratori
Decontribuzione	–Riduzione del costo del lavoro.	–Riduzione degli oneri a carico dei dipendenti che beneficiano di un valore netto superiore.
Detassazione	–Non prevista.	–Minore tassazione dei compensi variabili, pari alla differenza tra le attuali aliquote progressive a scaglioni e l'imposta sostitutiva; –Minore carico fiscale in capo al dipendente, conseguente all'aumento delle detrazioni per lavoro dipendente e per carichi di famiglia (che diminuiscono all'aumentare del reddito); –Minor prelievo fiscale relativo alle addizionali, che ha per base imponibile la stessa determinata ai fini IRPEF.

9. Il Bonus 80€: cosa cambia nella dichiarazione dei premi di produttività

9.1. Bonus 80€: cos'è

Con il *D.L. 24 aprile 2014, n. 66*⁴⁰ il Governo ha introdotto, per l'anno 2014, un bonus dal valore massimo di 640⁴¹ euro annui per i lavoratori dipendenti o assimilati che abbiano un reddito inferiore ai 26.000 euro. L'obiettivo dichiarato era quello di ridurre nell'immediato la pressione fiscale e contributiva sul lavoro nella prospettiva di una complessiva revisione del prelievo finalizzata alla riduzione strutturale del cuneo fiscale.

⁴⁰ Convertito con modificazioni dalla L. 23 giugno 2014, n. 89 (in G.U. 23/06/2014, n. 143).

⁴¹ Per l'anno 2014 il valore massimo annuo del bonus destinato ad ogni singolo lavoratore che rispettasse i requisiti è stato fissato a 640 euro. Il motivo per cui si è scelto questo valore è dato dal fatto che il D.L. è stato introdotto nel mese di aprile, i lavoratori hanno iniziato a beneficiare dello sgravio dal mese di maggio fino alla fine dell'anno quindi per otto mensilità. Dividendo i 640 euro sulle otto mensilità considerate si ottengono gli 80 euro a cui il decreto fa riferimento.

Lo sgravio è stato reso strutturale con la *legge di stabilità 2015*⁴² la quale ha introdotto in maniera definitiva uno sgravio del valore massimo di 960⁴³ euro annui senza andare a modificare quanto stabilito dal D.L. 66/14 in tema di calcolo del bonus e requisiti per essere ritenuti beneficiari.

9.2. Gli adempimenti classici prima dell'introduzione del Bonus 80€

Fino alla dichiarazione dei redditi 2014, relativa all'anno 2013, coloro che ricevevano premi di risultato e sceglievano di essere assoggettati ad imposta sostitutiva non dovevano più inserire tali parti di retribuzione nel modello 730. La regolamentazione dell'imposta sostitutiva prevede infatti che il tributo sia versato dal sostituto d'imposta, solitamente il datore di lavoro, che versa l'imposta per conto del soggetto passivo, il dipendente, sul quale ricade l'onere del pagamento. Proviamo ad esemplificare questo concetto con un esempio: supponiamo che al lavoratore A spetti, per l'anno 2013, un premio di produttività di 1.000 euro e che lo stesso decida di optare per l'imposta sostitutiva del 10% prevista per questa tipologia di retribuzione. Il 10% di 1.000, quindi 100 euro, è il valore dell'imposta che grava sul lavoratore. Questi 100 euro saranno versati all'Agenzia delle Entrate dal datore di lavoro il quale erogherà al lavoratore il premio detratto dell'imposta pagata per suo conto. In questo caso il lavoratore incasserà 900 euro e per tale somma non dovrà effettuare più alcun adempimento fiscale né di versamento, né tantomeno di dichiarazione.

9.3. Cosa cambia con il Bonus 80€

Con l'introduzione del Bonus 80€ qualcosa è cambiato per tutti i lavoratori che percepiscono retribuzioni di produttività che vengono assoggettate ad imposta sostitutiva ed al tempo beneficiano dello sgravio fiscale e contributivo introdotto con *D.L. 66/2014*. A differenza di quanto previsto dalla precedente regolamentazione, nonostante l'imposta del 10% continui ad essere sostitutiva, il contribuente è obbligato ad inserire nel modello 730 anche le somme ricevute come premi di risultato anche qualora queste siano già state oggetto di tassazione. Innanzitutto è necessario specificare che, a prescindere dall'inserimento, le somme ricevute come retribuzione di produttività *non* concorrono alla formazione del reddito da prendere in considerazione per valutare la fruibilità del Bonus⁴⁴.

Il bonus introdotto dal *DL 66/2014* viene riconosciuto al lavoratore dal datore di lavoro il quale versa al dipendente, qualora ne sia beneficiario, una retribuzione maggiorata del valore del bonus a lui spettante. Nonostante sia

⁴² *L. 23 dicembre 2014, n. 190*, commi da 12 a 15.

⁴³ In questo caso il valore massimo del bonus passa dai 640 euro previsti nel *D.L. 66/14* ai 960 euro fissati dalla *L. 190/14* in quanto il periodo di riferimento diviene l'anno e non più gli otto mesi previsti in precedenza. Il valore non è altro che il prodotto tra gli 80 euro moltiplicati per le dodici mensilità.

⁴⁴ Come specificato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate N.9/E del 14 maggio 2014.

il datore di lavoro a versare effettivamente tale somma l'onere del versamento spetta allo Stato, di conseguenza colui che l'ha versata avrà diritto a recuperarla tramite compensazione fino a capienza, con l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga e, per la differenza, con i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga⁴⁵. Di conseguenza sono valide per la compensazione anche somme derivanti dall'imposizione sui premi di produttività.

Per quanto riguarda il lavoratore, a differenza di quanto avveniva in passato, dall'anno 2015 diviene sempre obbligatorio compilare il *rigo C4* sulla base dei dati contenuti nel *CU nei punti da 201 a 205* in quanto tale valore, anche se già assoggettato interamente ad imposta sostitutiva, risulta fondamentale per il calcolo del bonus. Tale adempimento aggiuntivo è ovviamente necessario solamente nel caso in cui il dipendente, oltre a ricevere un premio di risultato per il quale ha deciso di optare per il regime dell'imposta sostitutiva, sia beneficiario anche del bonus 80€. Qualora, al contrario, non sia beneficiario del bonus la regola da applicare in sede di dichiarazione dei premi di risultato rimane quella vista al punto precedente.

Proviamo anche in questo caso a chiarire i concetti con un esempio: supponiamo che A, lavoratore dipendente presso l'azienda X, percepisca una retribuzione mensile di 1.000 euro e di conseguenza, avendo un reddito annuo inferiore a 26.000 euro sia beneficiario del bonus di cui al *D.L. 66 del 2014*. In busta paga, supponendo che non ci siano altre voci né positive né negative, si vedrà riconosciuto un valore di 1.080 euro pari alla retribuzione al quale viene sommato il bonus di 80 euro. A versare l'intera cifra di 1.080 euro al dipendente sarà il datore di lavoro nonostante il bonus sia a carico delle casse dello stato. Per questo motivo il datore di lavoro potrà vantare un credito nei confronti dell'Agenzia delle Entrate che andrà a recuperare detraendo tale importo dai versamenti che dovrebbe fare a favore della stessa AdE o, qualora questo valore non sia sufficientemente capiente, dell'INPS. Per analizzare invece quali sono i cambiamenti apportati in sede di dichiarazione dei premi di produttività da parte dei dipendenti supponiamo che esso prima della fine dell'anno solare percepisca, oltre a quanto fin qui visto, anche 1.000 euro di premio di risultato e che decida di optare per il regime di tassazione reso strutturale dall'*art. 4, comma 28, legge n. 92 del 2012*. In questo caso il lavoratore incasserà dal datore di lavoro 900 euro, come accadeva in passato. Tale somma però, a differenza di quanto succedeva in precedenza, dovrà sempre essere inserita nel modello 730 di dichiarazione dei redditi.

⁴⁵ In particolare, nel caso in cui vi sia una compensazione con degli oneri contributivi, sarà lo stesso INPS ad avere un diritto di rivalsa nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

SEZIONE II

ANALISI DEGLI EFFETTI DELLE POLITICHE FISCALI E CONTRIBUTIVE DI VANTAGGIO

Sommario: 1. Metodologia di lavoro – 2. Schede descrittive degli accordi – 2.1. AgustaWestland S.p.A. – 2.1.1. Strutturazione del parametro – 2.1.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio – 2.1.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili – 2.1.4. Modalità di erogazione – 2.1.5. Calcolo dei vantaggi fiscali – 2.1.5.1. Analisi situazione cat. 1, 2, 3 – 2.1.5.2. Analisi situazione cat. 4, 5, 5S – 2.1.5.3. Analisi situazione cat. 6, 7, Quadri – 2.2. Brembo S.p.A. – 2.2.1. Strutturazione del parametro – 2.2.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio – 2.2.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili – 2.2.4. Modalità di erogazione – 2.2.5. Calcolo dei vantaggi fiscali – 2.3. TenarisDalmine S.p.A. – 2.3.1. Strutturazione del parametro – 2.3.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio – 2.3.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili – 2.3.4. Modalità di erogazione – 2.3.5. Calcolo dei vantaggi fiscali – 2.3.5.1. Analisi situazione Operai – 2.3.5.2. Analisi situazione C.T. / Tecnici – 3. Analisi comparata dei *Case study* – 3.1. Strutturazione del parametro – 3.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio – 3.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili – 3.4. Modalità di erogazione – 3.5. Calcolo dei vantaggi fiscali

1. Metodologia di lavoro

Come anticipato nell'introduzione, dopo una prima sezione di ricostruzione del quadro teorico e regolatorio, si è ritenuto utile prevederne una seconda di analisi pratica che permettesse di valutare quali siano state le effettive ripercussioni, causate dal mancato rinnovo delle politiche fiscali di vantaggio, sul reddito dei lavoratori. Al contrario, al fine di non aggravare eccessivamente questo studio, si è deciso di escludere dall'analisi pratica la valutazione delle politiche contributive, in quanto, come analizzato in precedenza, dal 2012 tale regime è stato reso strutturale e di conseguenza una analisi approfondita degli effetti che un suo mancato rinnovo avrebbe causato sui redditi dei lavoratori sarebbe risultato sicuramente meno attuale della strada che si è deciso di percorrere.

Si è scelto quindi di prendere in esame tre tra le realtà aziendali più importanti del nostro Paese e fare dapprima una descrizione analitica dei contratti integrativi aziendali che queste aziende hanno sottoscritto, creando una scheda relativa ad ogni singolo contratto che permetta di comprendere la struttura dei premi di risultato previsti. Questa scheda, con traccia comune, individua quattro punti focali che permettono di capire come la retribuzione variabile è stata concepita: 1) Strutturazione del parametro; 2) Capacità d'incidere da parte dei dipendenti sulle componenti che vanno a costruire il parametro; 3) Valori minimi e massimi dei premi fruibili; 4) Modalità di erogazione dei premi. Dopo la prima fase descrittiva, grazie ai dati che è stato possibile recuperare dalle associazioni sindacali territoriali firmatarie degli accordi⁴⁶, si è proceduto all'analisi comparata e trasversale

⁴⁶ Si ringraziano nello specifico FIM CISL Ponte S. Pietro (BG) nelle persone di Andrea Donegà e Piergiuliano Capelli, FIM CISL Bergamo nelle persone di Emanuele Fantini e Giorgio Caprioli e FIM CISL dei Laghi nella persona di Paolo Carini.

dei tre diversi modelli. Infine, sono state analizzate le erogazioni effettuate da ciascuna azienda e si andranno a calcolare i vantaggi economici di cui hanno beneficiato aziende e lavoratori.

Le aziende oggetto d'analisi sono⁴⁷:

AgustaWestland S.p.A.: azienda italo-britannica nata nell'anno 2000 a Cascina Costa come fusione tra le aziende Agusta e Westland appartenenti rispettivamente ai gruppi Finmeccanica e GKN. Oggi è interamente controllata dal gruppo Finmeccanica. *AgustaWestland* è una realtà multinazionale di progettazione, realizzazione e costruzione di elicotteri. Il contratto integrativo a cui si fa riferimento per quest'azienda è quello sottoscritto in data 26 marzo 2013 e quindi tuttora in corso di validità;

Brembo S.p.A.: fondata nel 1961 da Emilio Bombassei Solamente tre anni dopo, però, inizio la produzione di ciò che oggi la rende un marchio famoso in tutto il mondo, i freni a disco per auto e moto. Il contratto integrativo analizzato è quello sottoscritto il 14 luglio 2010 oggi non più in corso di validità. Ciononostante è stato scelto di analizzare questo contratto in quanto il rinnovo è avvenuto ad inizio 2015. Per questo motivo, anche se le parti hanno accordato di estenderne la validità del nuovo accordo a partire dal 1° gennaio 2014, è stato ritenuto utile, ai fini dell'analisi, analizzare quello sottoscritto nel 2010 in quanto i dati relativi alle effettive erogazioni non sarebbero stati sufficientemente significativi ai fini della ricerca.

TenarisDalmine S.p.A.: la società fu fondata in Germania nel 1885 dai fratelli Max e Reinhard Mannesmann, oggi è una realtà di spicco nella produzione di tubi in acciaio senza saldatura, bombole e componentistica auto, con un processo integrato a partire dal rottame di ferro. La società fa parte del gruppo Tenaris, che a sua volta fa parte del gruppo Techint, e per questo i suoi prodotti sono venduti con il marchio *TenarisDalmine*. L'accordo oggetto d'analisi è quello sottoscritto in data 26 giugno 2012.

2. Descrizione dei casi studio

2.1. AgustaWestland S.p.A.

2.1.1. Strutturazione del parametro

Per la definizione dei destinatari dei vari premi di risultato previsti, l'azienda è stata suddivisa in "Unità Aziendali" corrispondenti ai vari stabilimenti sparsi nel territorio nazionale⁴⁸. All'interno delle stesse unità aziendali non sono previste ulteriori suddivisioni.

⁴⁷ Le aziende, nel corso di tutto lo studio, sono state analizzate rigorosamente in ordine alfabetico.

⁴⁸ L'azienda possiede siti produttivi anche all'estero. Parlando però di contratto collettivo nazionale di lavoro si fa riferimento solo agli stabilimenti presenti sul territorio nazionale.

Redditività

Il primo indice che le parti hanno deciso di introdurre è legato alla *redditività* aziendale ed è applicabile ad operai, impiegati, quadri ed apprendisti. Il parametro di valutazione che è stato scelto è il R.O.S.⁴⁹ consuntivato per ogni anno di riferimento di *AgustaWestland* S.p.A. . Questo parametro è considerato di grande rilevanza per l'azienda tanto da collegare al raggiungimento degli obiettivi di redditività più di un terzo dell'intero premio di risultato fruibile. Viene individuato un valore di sbarramento sotto il quale l'obiettivo è considerato non raggiunto che è pari ad un ROS di 9,00. Al contrario la percentuale di premio percepito raggiunge il valore massimo, e di conseguenza per valori più elevati smette di aumentare, con un ROS pari a 12,00.

Efficacia

Vi è poi un indice di *efficacia complessiva*, anche in questo caso rivolto a tutte le unità aziendali ed applicabile agli operai, impiegati, quadri ed apprendisti. L'indicatore ha come scopo la valutazione dell'efficacia delle azioni svolte da tutte le risorse aziendali per il conseguimento degli obiettivi previsti, con particolare riferimento al rispetto delle scadenze dei programmi di consegna ed alla tempestività nella fornitura di parti di ricambio, al fine di incrementare il grado di soddisfazione dei clienti. Per la valutazione è prevista l'attribuzione di un punteggio conferito al raggiungimento di determinati livelli nelle categorie Elicotteri – Produzione, Kits, Elicotteri – Revisione e Ricambi.

Produttività

Sono previsti una serie di indici di *produttività specifica* ognuno dei quali è destinato a specifiche unità aziendali e volti alla misurazione dell'efficienza ed efficacia delle singole unità produttive/organizzative con lo scopo di favorire l'incremento degli indicatori rilevanti ai fini della competitività e dell'andamento economico aziendale. Questi parametri sono: *indice di costo industriale* il quale rileva la variazione del costo effettivo industriale⁵⁰ dell'anno in esame rispetto a quello relativo all'anno 2011⁵¹. Tale premio viene percepito anche qualora vi sia una piccola riduzione di costo pari allo 0,1% e raggiunge il valore massimo per riduzioni pari o superiori all'1,5%. *Piano consegne segmenti* valuta la capacità di raggiungere i risultati previsti nella consegna, riferita ai singoli segmenti aziendali per cui è previsto⁵², effettuata alle altre aree aziendali o agli enti esterni. La percentuale minima di affidabilità è del 90% e

⁴⁹ Return On Sales: esprime la redditività aziendale in relazione alla capacità remunerativa del flusso dei ricavi.

⁵⁰ Calcolato come somma tra costo delle ore di manodopera effettiva, costo delle materie prime e costo delle lavorazioni esterne.

⁵¹ Anno fisso utilizzato come riferimento al quale è attribuito il valore 100.

⁵² Questo parametro è previsto solo per l'Unità di Cascina costa – Centro integrato trasmissioni, Anagni, Frosinone, Brindisi e Benevento.

raggiunge il valore massimo qualora si abbia una percentuale superiore al 99%. *Piano consegne elicotteri* connesso alla capacità di raggiungere i risultati previsti nella consegna dei veicoli in relazione agli elicotteri da costruire o revisionare per cui è stabilita la consegna nel corso dell'anno. La soglia di sbarramento è in questo caso fissata all'80%. *Indice di qualità* il cui indice di valutazione è stato connesso alla riduzione delle ore dedicate alle rilavorazioni o sulla riduzione del numero di difetti o scarti riscontrati. *Indice di copertura* che valuta la capacità dell'azienda di soddisfare i volumi di produzione con quello che viene definito "Working capital" ovvero la somma del valore dei materiali a magazzino e delle lavorazioni in corso di produzione. *Indice di engineering* formato da due componenti: la prima che esprime il rapporto tra il numero di milestones considerate in ciascun anno ai fini del premio di risultato e quelle effettivamente raggiunte ed una seconda componente legata alle certificazioni/eventi significativi che rapporta il numero complessivo di certificazioni/eventi significativi completati rispetto a quelli previsti come target di riferimento. *Indice di customer support&services* che misura la capacità espressa nell'anno di riferimento dalla direzione CS&S di evadere specifiche richieste di assistenza tecnica e di riduzione del capitale circolante. *Indice di training* volto a valutare la capacità espressa nell'anno di riferimento dalla direzione training di evadere specifiche richieste di assistenza formativa e di raggiungere specifici obiettivi di business. *Indice procurement & supply chain* che rileva la capacità espressa dai fornitori nell'aderire agli standard di qualità fissati dall'azienda e i tempi che intercorrono tra una richiesta di acquisto e la data di emissione del relativo ordine di acquisto. *Indice commerciale* che valuta la capacità di garantire un adeguato equilibrio tra costi operativi e order intake ed infine l'indice di *produttività specifica delle strutture centrali*⁵³ che ha l'obiettivo di valutare l'efficienza degli uffici amministrativi.

Assenteismo

Infine è previsto un ultimo parametro di partecipazione individuale legato al numero di assenze⁵⁴. Tale premio ha un valore di 200 euro qualora il numero di giorni sia inferiore o uguale a cinque, al contrario, se si superano i trenta giorni si ha un *malus*⁵⁵ di 50 euro.

⁵³ Applicabile solo agli operai, impiegati, quadri ed apprendisti appartenenti alle strutture centrali che operano presso la sede di Cascina Costa di Samarate .

⁵⁴ Al netto di ferie e permessi annui retribuiti.

⁵⁵ Inteso come un decurtamento del valore di 50 euro dal valore del premio di risultato calcolato secondo gli altri indici applicabili allo specifico dipendente in base alle mansioni ricoperte ed all'unità aziendale di riferimento.

2.1.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio

Tab. 2 – Capacità d’incidere dei dipendenti di *AgustaWestland*

Indicatori	Capacità di incidere dei dipendenti (0-3) ⁵⁶	Motivazioni
Redditività	0	I dipendenti non hanno in alcun modo la possibilità di incidere direttamente sui parametri che vanno a comporre l’indice R.O.S. che dipende dalla redditività aziendale.
Efficacia	2	I parametri sono attribuiti alle singole unità aziendali secondo precisi indicatori legati alla tempestività negli interventi ed alla customer satisfaction. Di conseguenza i dipendenti, seppur non valutati singolarmente, hanno una discreta capacità di incidere sul risultato del premio.
Produttività	2	Con un ampio ventaglio di indicatori si vanno a valutare le performance delle diverse unità aziendali. Ogni lavoratore ha quindi la capacità, seppur non diretta, di incidere su un ampio numero di parametri che determineranno il premio a lui destinato.
Assenteismo	3	Nonostante la valutazione delle presente sia rivolta al singolo lavoratore è necessario rilevare quanto il valore irrisorio del premio non si possa ritenere determinante ai fini dell’incentivazione dei lavoratori.
Valutazione complessiva	1	È stato scelto un indice complessivo più basso rispetto alla media in quanto il parametro che maggiormente incide sul valore finale del premio è quello in cui i dipendenti non hanno alcuna capacità di influenza. Ai restanti parametri è invece affidata la determinazione di una parte inferiore di premio.

2.1.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili

Il valore minimo fissato è addirittura negativo, qualora non si sia riusciti a soddisfare gli indici minimi che permettono la fruizione dei premi e si siano inoltre accumulati più di trenta giorni di assenza⁵⁷. I valori massimi sono invece indicati in modo preciso dallo stesso contratto a 2900

⁵⁶ L’indice di valutazione utilizzato ha un range che va da 0 a 3. Il valore 0 corrisponde ad una impossibilità di incidere direttamente sui parametri che determinano la fruibilità del premio da parte dei dipendenti. Con l’indice pari a 3 si fa riferimento a parametri in cui la valutazione della performance del singolo lavoratore è l’unica variante in grado di determinare l’erogazione del premio.

⁵⁷ Da questo conteggio restano sempre escluse le ferie ed i permessi annui retribuiti.

euro per l'anno 2013, 3250 euro per l'anno 2014 e 3650 euro per il 2015. Tali valori annui sono da considerarsi validi per i lavoratori inquadrati fino al 3° livello, dal 4° al 5°S tali valori vanno incrementati del 10% mentre per i livelli dal 6° al quadro vanno incrementati del 20%. Questi indicatori massimi sono anche il punto di partenza per il calcolo del premio che spetta ad ogni lavoratore. Sulla base dei risultati raggiunti, infatti, ogni lavoratore cumulerà un punteggio il quale corrisponderà ad una percentuale che, applicata ai valori massimi stabiliti dal contratto integrativo per ogni anno di validità, permetterà di calcolare l'ammontare effettivo di premio spettante a ciascun lavoratore.

2.1.4. Modalità di erogazione

Il premio viene erogato in un'unica soluzione nel mese di luglio dell'anno successivo a quello in cui è stato conseguito il risultato. I beneficiari sono tutti i dipendenti in organico nell'anno preso a riferimento ed ancora in forza al momento della corresponsione dello stesso.

2.1.5. Calcolo dei vantaggi fiscali

Al fine di calcolare i vantaggi fiscali si è proceduto alla raccolta dei valori economici delle erogazioni di cui i dipendenti hanno beneficiato nel corso degli anni di validità del contratto. In particolare, ai fini di questa ricerca, per la *AgustaWestland* si sono considerati i valori in relazione ai premi di redditività, efficacia complessiva e produttività specifica. Se si fossero valutati i soli anni di validità del nuovo accordo stipulato nel 2013 si sarebbero avute a disposizione solamente due erogazioni. L'analisi così svolta sarebbe stata poco rappresentativa dell'evoluzione della situazione per i dipendenti di *AgustaWestland*. Per questo motivo si è preferito fare riferimento anche ai premi erogati nel corso degli anni 2012 e 2013 relative ai premi di competenza degli anni precedenti. Per fare ciò è stato necessario effettuare delle semplificazioni in quanto, nell'accordo valido prima del rinnovo datato 26 marzo 2013 le unità aziendali su cui era calcolato il premio erano nove, mentre dopo il rinnovo molte di esse sono state disaggregate. Al fine dell'analisi si valuteranno quindi le unità aziendali secondo la suddivisione prevista dal contratto valido prima del marzo 2013, e per quelle che nel nuovo accordo sono state disaggregate verrà inserita una media dei valori relativi alle strutture che in precedenza andavano a comporre la medesima unità aziendale⁵⁸. Non è stato ritenuto utile inserire il premio presenza in quanto, essendo individuale, sarebbe stato impossibile valutare la situazione di ogni singolo dipendente. Sarà comunque sufficiente che, ai valori sotto riportati, sia sommata la parte di premio erogata in base

⁵⁸ In particolare per gli anni di cassa 2013 e 2014 l'unità aziendale *Trasmission* risulta essere la media tra *Centro Integrato Trasmissioni*, *Procurement* e *Commerciale*, l'unità aziendale *Vergiate/Tessera* è calcolata come media tra *Vergiate* e *Tessera*, l'unità aziendale di *Frosinone* è calcolata come media tra *Frosinone* e *Frosinone R&O* ed infine l'unità aziendale *Customer S./Training* è calcolata come media tra *Customer Support* e *Training*.

alla costante presenza del dipendente sul luogo di lavoro per avere una valutazione della situazione del singolo.

Si riporta di seguito la sola tabella riassuntiva contenente i valori delle erogazioni annue⁵⁹ rilevanti ai fini delle imposizioni fiscali. Per questo motivo nella *Tab. 3* i dati sono stati raggruppati *per cassa* e non per competenza in quanto ai fini fiscali sono rilevanti i premi erogati nel corso dell'anno a prescindere dal periodo di effettiva maturazione. Ciononostante è utile segnalare che, nel caso di *AgustaWestland* i valori di cassa corrispondono ai valori di competenza traslati di un anno. Prevedendo infatti una unica erogazione nell'anno successivo a quello di effettiva maturazione, i dipendenti di questa azienda ogni anno dovranno versare le imposte relative al premio erogato nel corso dell'anno precedente, ma di intera competenza di due anni prima rispetto all'anno d'imposizione.

Tab. 3 – Totale erogazione premi annui raggruppati per cassa

		2012	2013	2014	2015
Strutture centrali	Cat 1, 2, 3	€ 3.047,27	€ 3.415,45	€ 3.854,03	€ 4.392,77
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.352,00	€ 3.757,00	€ 4.239,43	€ 4.832,05
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.656,73	€ 4.098,55	€ 4.624,83	€ 5.271,33
Trasmissione	Cat 1, 2, 3	€ 3.069,09	€ 3.415,45	€ 3.972,25	€ 4.439,25
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.376,00	€ 3.757,00	€ 4.369,48	€ 4.883,18
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.682,91	€ 4.098,55	€ 4.766,71	€ 5.327,11
Engineering	Cat 1, 2, 3	€ 2.954,55	€ 3.415,45	€ 3.697,27	€ 4.152,27
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.250,00	€ 3.757,00	€ 4.067,00	€ 4.567,50
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.545,45	€ 4.098,55	€ 4.436,73	€ 4.982,73
Vergiate/Tessera	Cat 1, 2, 3	€ 3.069,09	€ 3.415,45	€ 3.964,55	€ 4.438,64
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.376,00	€ 3.757,00	€ 4.361,00	€ 4.882,50
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.682,91	€ 4.098,55	€ 4.757,45	€ 5.326,36
Anagni	Cat 1, 2, 3	€ 3.069,09	€ 3.415,45	€ 3.964,55	€ 4.247,73
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.376,00	€ 3.757,00	€ 4.361,00	€ 4.672,50
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.682,91	€ 4.098,55	€ 4.757,45	€ 5.097,27
Frosinone	Cat 1, 2, 3	€ 3.069,09	€ 3.415,45	€ 4.009,09	€ 4.438,64
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.376,00	€ 3.757,00	€ 4.410,00	€ 4.882,50
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.682,91	€ 4.098,55	€ 4.810,91	€ 5.326,36
Brindisi	Cat 1, 2, 3	€ 3.069,09	€ 3.415,45	€ 4.053,64	€ 4.104,09
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.376,00	€ 3.757,00	€ 4.459,00	€ 4.514,50
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.682,91	€ 4.098,55	€ 4.864,36	€ 4.924,91
Benevento	Cat 1, 2, 3	€ 3.069,09	€ 3.415,45	€ 3.608,18	€ 4.438,64
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.376,00	€ 3.757,00	€ 3.969,00	€ 4.882,50
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.682,91	€ 4.098,55	€ 4.329,82	€ 5.326,36
Customer S./Training	Cat 1, 2, 3	€ 3.069,09	€ 3.415,45	€ 3.942,27	€ 4.056,82
	Cat 4, 5, 5S	€ 3.376,00	€ 3.757,00	€ 4.336,50	€ 4.462,50
	Cat 6, 7, Quadri	€ 3.682,91	€ 4.098,55	€ 4.730,73	€ 4.868,18

Come è noto, l'imposizione fiscale dei redditi, e di conseguenza anche dei premi di risultato, avviene nell'anno successivo a quello di percezione. In particolare se facciamo riferimento ai premi di risultato, i premi erogati, per esempio, nel corso dell'anno solare 2012, a prescindere dalla data di effettiva maturazione, saranno tassati nell'anno 2013 secondo le regole stabilite dalla *legge di stabilità 2013* emanata sul finire dell'anno 2012.

⁵⁹ Nell'*allegato 1* è possibile trovare tabelle di dettaglio contenenti le cifre relative ad ogni erogazione ed alle valutazioni fiscali effettuate.

In questa sezione si è proceduto a calcolare, per ogni anno, prima l'imposizione fiscale dei premi rispettando quanto stabilito dalla legge di stabilità di competenza, suddividendo la parte di reddito non soggetta ad imposta sostitutiva in base allo scaglione valido ai fini IRPEF in cui i dipendenti beneficiari dei premi possono rientrare. Per ogni anno è stato considerato come ultimo scaglione oggetto d'analisi quello all'interno del quale ricade il valore massimo di reddito che permette di beneficiare dello sgravio fiscale sempre secondo quanto stabilito dalle leggi di stabilità di competenza. Al fine di non aggravare eccessivamente tale analisi è stato poi calcolato un valore medio⁶⁰ per ogni dato dal quale è stato possibile effettuare un'analisi di dettaglio e giungere a delle valutazioni che è possibile estendere all'intera popolazione analizzata. Qualora si voglia valutare la rappresentatività delle conclusioni è possibile risalire ai dati analitici precisi, comunque utilizzati ai fini della valutazione complessiva, rifacendosi alle tabelle che è possibile trovare nell'*allegato 1*. Per il caso *AgustaWestland*, al fine di aumentare la rappresentatività del campione, è stato ritenuto utile effettuare una distinzione tra la situazione dei vari dipendenti in base alla categoria in cui sono inquadrati, per questo motivo i vari casi sono stati analizzati separatamente. Inoltre, visto che, come già anticipato, *AgustaWestland* prevede una unica erogazione annua, è stato possibile risalire al premio aggregato annuo erogato nel corso del 2015 con la possibilità di calcolare l'impatto fiscale del mancato rinnovo sull'anno 2016.

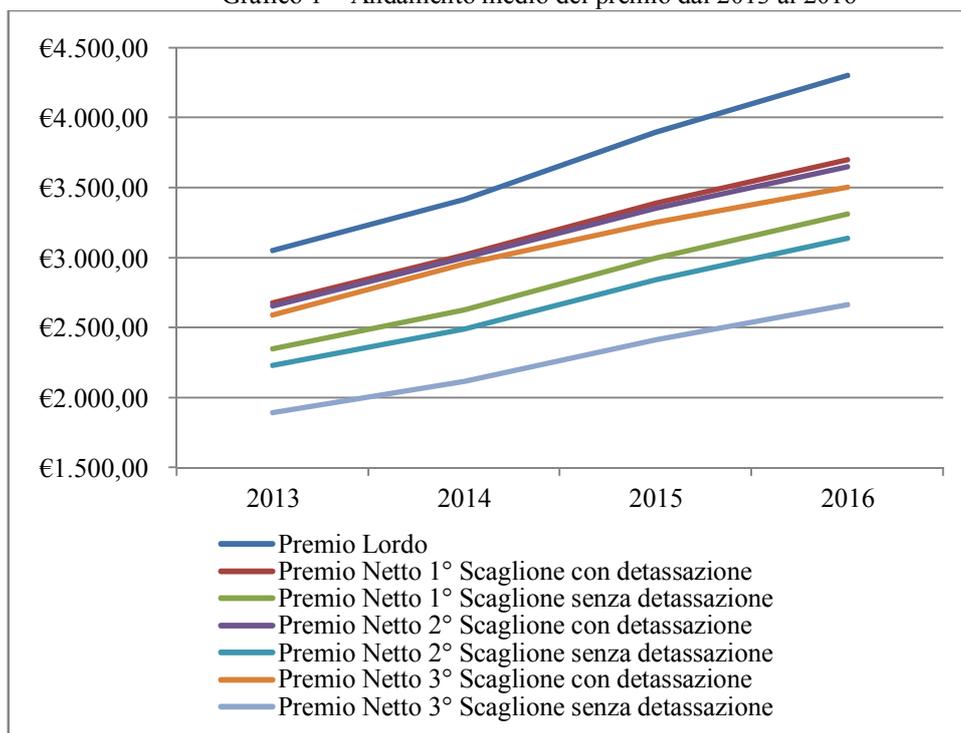
2.1.5.1. Analisi situazione cat. 1, 2, 3

Tab. 4 – Valori medi delle erogazioni lorde e nette relative ad ogni anno con e senza la previsione del regime di imposta sostitutiva del 10%

	2013	2014	2015	2016
Premio Lordo	€ 3.053,94	€ 3.415,45	€ 3.896,20	€ 4.300,98
1° Scaglione				
Con detassazione	€ 2.676,53	€ 3.019,90	€ 3.390,08	€ 3.701,76
Senza detassazione	€ 2.351,53	€ 2.629,90	€ 3.000,08	€ 3.311,76
2° Scaglione				
Con detassazione	€ 2.654,38	€ 3.003,28	€ 3.354,23	€ 3.649,72
Senza detassazione	€ 2.229,38	€ 2.493,28	€ 2.844,23	€ 3.139,72
3° Scaglione				
Con detassazione	€ 2.593,44	€ 2.957,58	€ 3.255,65	€ 3.506,61
Senza detassazione	€ 1.893,44	€ 2.117,58	€ 2.415,65	€ 2.666,61

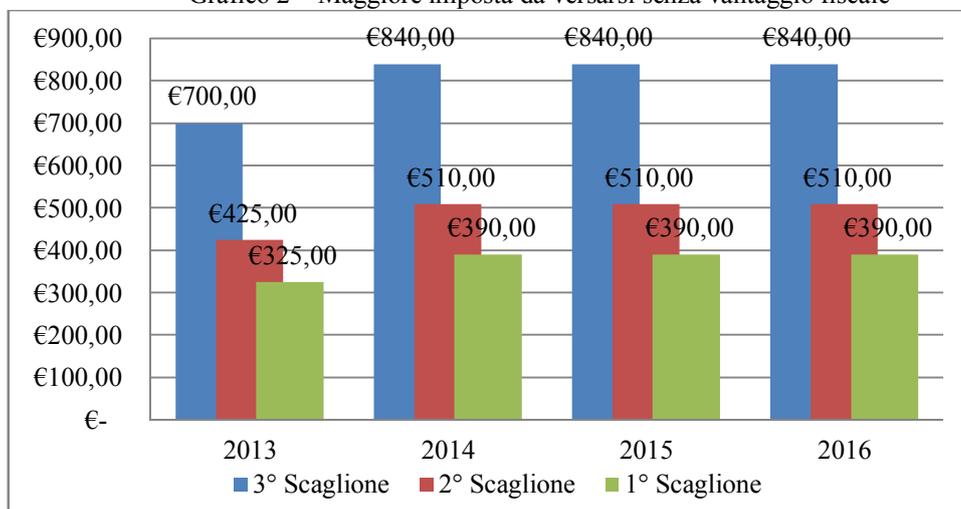
⁶⁰ La media utilizzata è la media aritmetica.

Grafico 1 – Andamento medio del premio dal 2013 al 2016



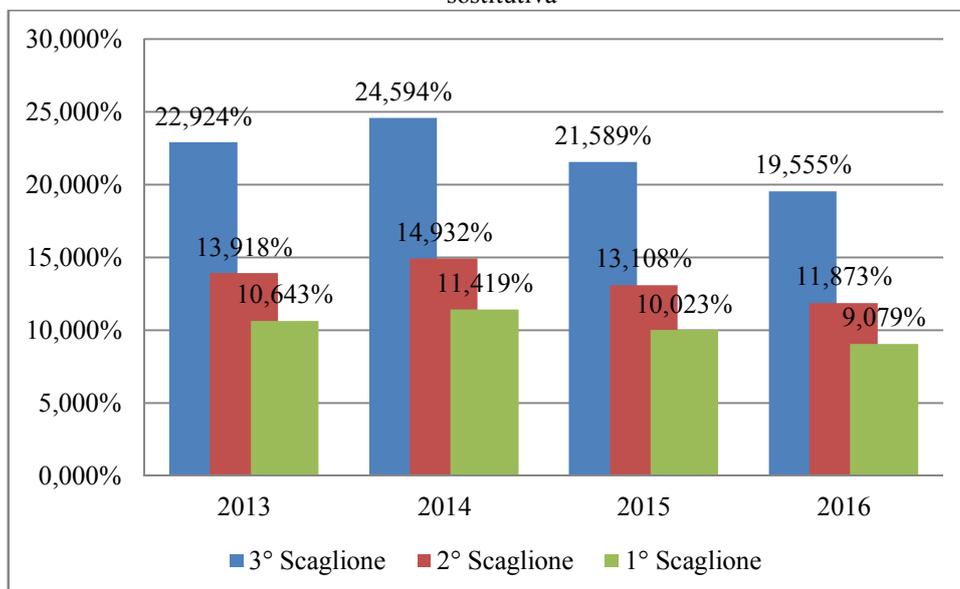
Utilizzando dei valori medi si rischia di perdere la rappresentatività offerta dall'analisi dettagliata del singolo dato. Ciononostante, la semplificazione con il quale si è deciso di operare permette di giungere a conclusioni estendibili non solo all'intero campione dei dipendenti di *AgustaWestland*, bensì anche a tutti i lavoratori di aziende diverse che abbiano i medesimi requisiti posseduti dal campione analizzato. Innanzitutto considerando il fatto che, come si evince dalla *Tab. 4*, tutti i premi erogati superano le soglie massime che permettono di assoggettare l'intera parte variabile di retribuzione ad imposta sostitutiva, anche i valori netti dei premi sottoposti a regime di vantaggio varia in relazione allo scaglione di appartenenza (*Grafico 1*).

Grafico 2 – Maggiore imposta da versarsi senza vantaggio fiscale



In particolare, se si analizza il valore assoluto relativo alla maggiore imposta da versare all'agenzia delle entrate in ragione del mancato rinnovo, si vede che questa non dipende in alcun modo dall'ammontare del premio bensì dallo scaglione di reddito e dal valore massimo assoggettabile ad imposta sostitutiva eventualmente previsto per quell'anno. Se si analizza infatti il *Grafico 2* è possibile notare che, a parità di scaglione, per gli anni di imposizione 2014, 2015 e 2016, nonostante il valore del premio medio calcolato fosse diverso, la maggiore imposta in termini assoluti risulta essere la medesima⁶¹. Questo perché per l'ammontare di premio massimo sottoponibile ad imposta sostitutiva per il 2014 era fissato in 3.000,00 euro e per gli anni 2015 e 2016 è stato ipotizzato dello stesso valore al fine di valutarne l'impatto del mancato rinnovo. Per l'anno 2013 l'importo calcolato come eventuale maggiore imposizione risulta inferiore in quanto la legge di stabilità 2013 aveva previsto, per quell'anno, un valore massimo assoggettabile ad imposta sostitutiva di 2.500,00 euro. Se si avessero a disposizione i dati relativi all'anno fiscale precedente si potrebbero osservare per ogni scaglione, anche per il 2012, i medesimi valori di maggiore imposizione, in termini assoluti, riscontrati per l'anno 2013. Di conseguenza possiamo affermare che in questo caso, seppur sia rispettata una parziale progressività, in quanto con l'aumentare dello scaglione di appartenenza aumenta anche la maggiore imposta a cui si è soggetti, non si può definire una progressività assoluta in quanto i lavoratori rientranti nel medesimo scaglione saranno destinatari della medesima maggiorazione impositiva a prescindere dall'effettivo valore del premio di cui hanno beneficiato.

Grafico 3 – Maggiore imposizione percentuale dovuta all'assenza dell'imposta sostitutiva



Facendo riferimento ai valori percentuali è chiaro che, avendo riscontrato, anche per i dipendenti di *AgustaWestland*, un aumento fisso in

⁶¹ Lo stesso fenomeno lo si riscontra in tutti i dati analizzati e consultabili nell'*allegato 1*, tabella 8 e successive.

termini assoluti, i valori percentuali rappresentati nel *Grafico 3* dipenderanno dal rapporto tra tale valore e l'effettivo ammontare del premio.

2.1.5.2. Analisi situazione cat. 4, 5, 5S

Tab. 5 – Valori medi delle erogazioni lorde e nette relative ad ogni anno con e senza la previsione del regime di imposta sostitutiva del 10%

	2013	2014	2015	2016
Premio Lordo	€ 3.359,33	€ 3.757,00	€ 4.285,82	€ 4.731,08
1° Scaglione				
Con detassazione	€ 2.911,69	€ 3.282,89	€ 3.690,08	€ 4.032,93
Senza detassazione	€ 2.586,69	€ 2.892,89	€ 3.300,08	€ 3.642,93
2° Scaglione				
Con detassazione	€ 2.877,31	€ 3.252,61	€ 3.638,65	€ 3.963,69
Senza detassazione	€ 2.452,31	€ 2.742,61	€ 3.128,65	€ 3.453,69
3° Scaglione				
Con detassazione	€ 2.782,79	€ 3.169,34	€ 3.497,21	€ 3.773,27
Senza detassazione	€ 2.082,79	€ 2.329,34	€ 2.657,21	€ 2.933,27

Per quanto riguarda i dipendenti inquadrati nelle categorie 4, 5 e 5S vale quanto visto in precedenza. L'unica differenza è data dal fatto che, come è possibile osservare nella *Tab. 5*, questi hanno beneficiato di valori di premio superiore rispetto alle categorie inferiori analizzate pocanzi.

Grafico 4 – Andamento medio del premio dal 2013 al 2016

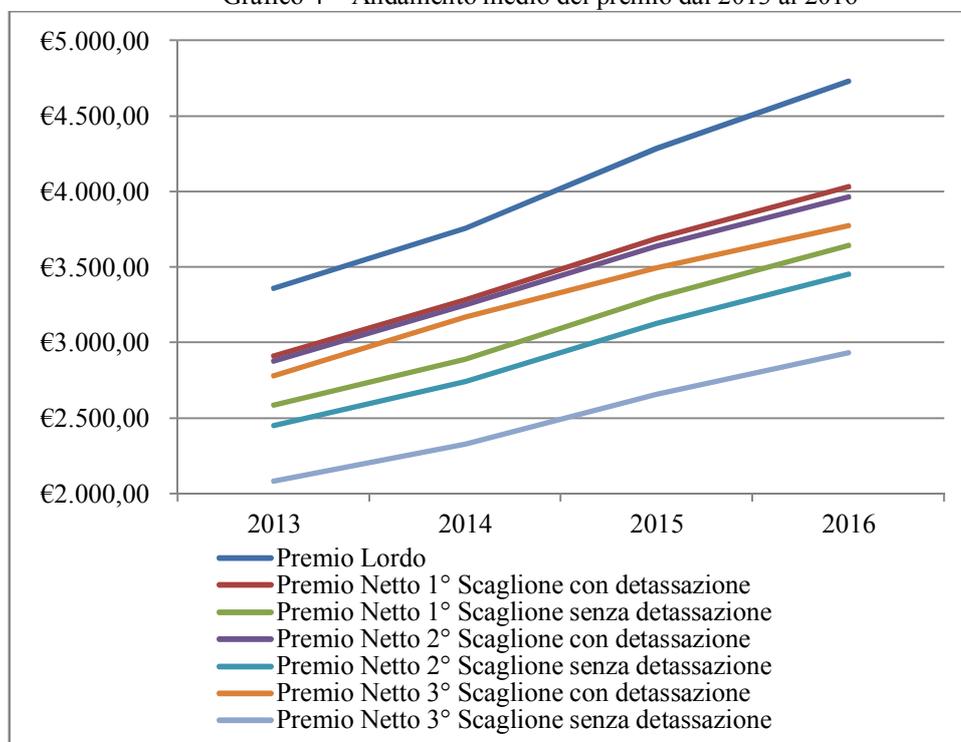
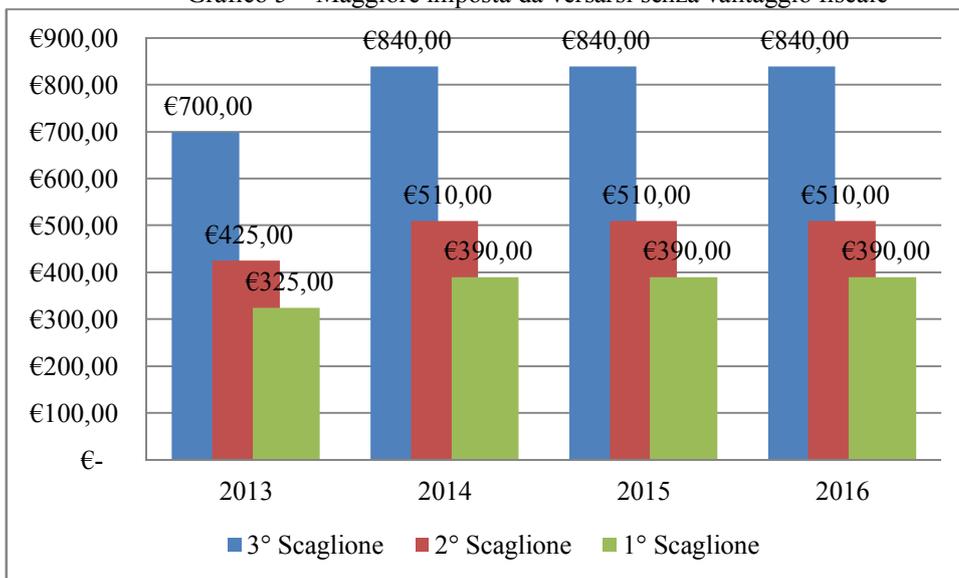
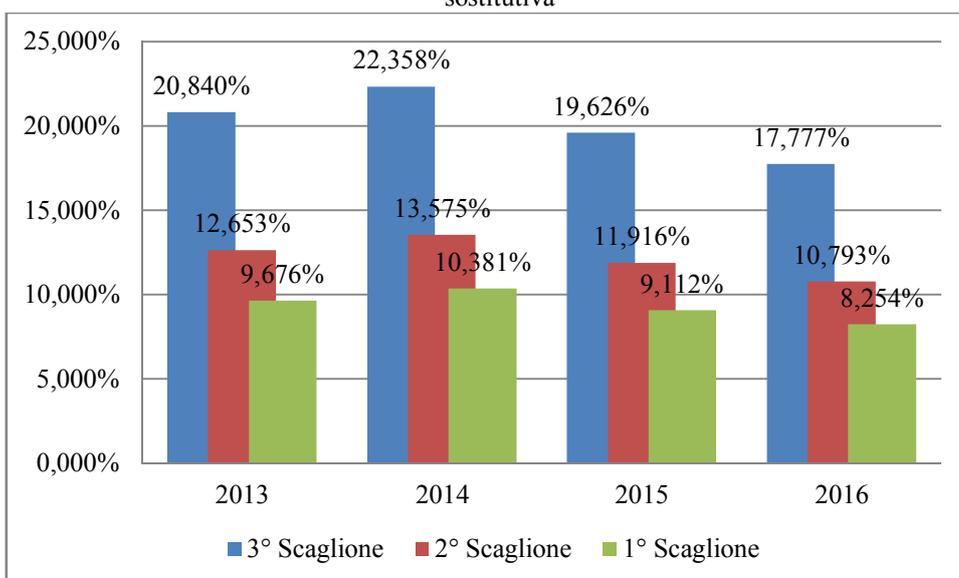


Grafico 5 – Maggiore imposta da versarsi senza vantaggio fiscale



Per quanto riguarda i valori delle maggiori imposizioni in termini assoluti si può confermare quanto visto nel paragrafo precedente. Il *Grafico 5* dimostra infatti che nonostante a questa categoria di lavoratori sia riservato un valore superiore di premio di risultato, il maggior ammontare di imposta a cui questi si vedranno assoggettati a causa del mancato rinnovo del regime fiscale di vantaggio risulta essere la medesima prevista per i dipendenti inquadrati secondo i livelli visti in precedenza.

Grafico 6 – Maggiore imposizione percentuale dovuta all'assenza dell'imposta sostitutiva



Il valore diminuisce, ovviamente, se lo si analizza in termini percentuali (*Grafico 6*) in quanto lo stesso maggiore importo da versare come imposta sul reddito corrisponderà ad una percentuale inferiore visto che il premio lordo erogato risulta di valore superiore.

2.1.5.3. Analisi situazione cat. 6, 7, Quadri

Tab. 6 – Valori medi delle erogazioni lorde e nette relative ad ogni anno con e senza la previsione del regime di imposta sostitutiva del 10%

	2013	2014	2015	2016
Premio Lordo	€ 3.664,73	€ 4.098,55	€ 4.675,44	€ 5.161,18
1° Scaglione				
Con detassazione	€ 3.146,84	€ 3.545,88	€ 3.990,09	€ 4.364,11
Senza detassazione	€ 2.821,84	€ 3.155,88	€ 3.600,09	€ 3.974,11
2° Scaglione				
Con detassazione	€ 3.100,25	€ 3.501,94	€ 3.923,07	€ 4.277,66
Senza detassazione	€ 2.675,25	€ 2.991,94	€ 3.413,07	€ 3.767,66
3° Scaglione				
Con detassazione	€ 2.972,13	€ 3.381,10	€ 3.738,78	€ 4.039,93
Senza detassazione	€ 2.272,13	€ 2.541,10	€ 2.898,78	€ 3.199,93

Per quanto riguarda i dipendenti inquadrati nelle categorie 6, 7 e Quadri ci si limita a riportarne i grafici con i rispettivi valori in quanto vale esattamente quanto visto nei due casi precedenti.

Grafico 7 – Andamento medio del premio dal 2013 al 2016

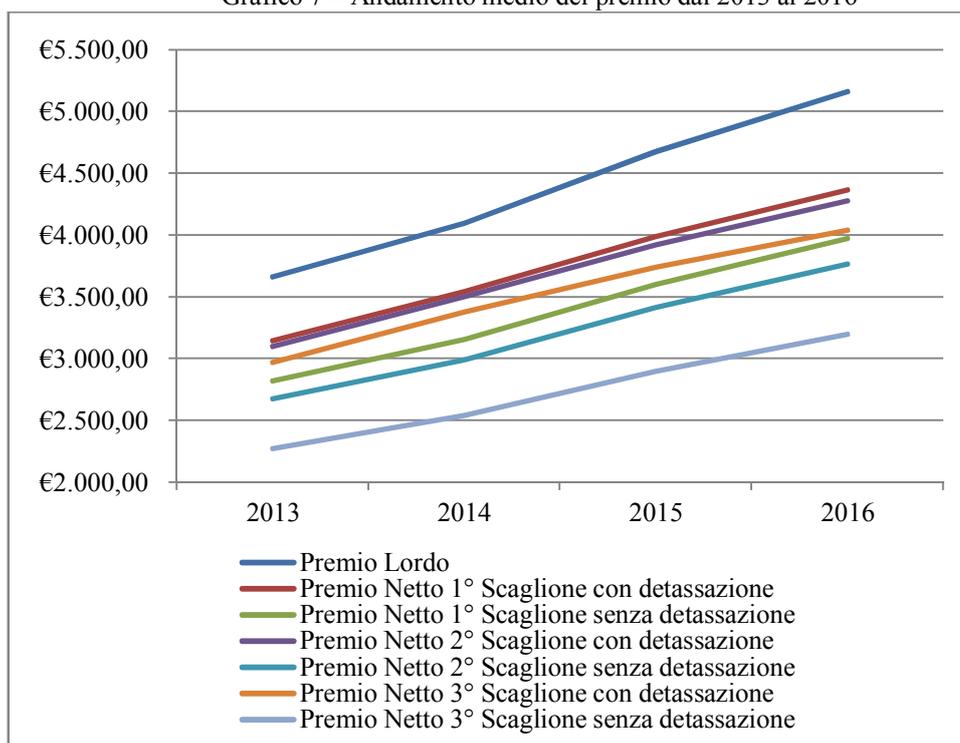


Grafico 8 – Maggiore imposta da versarsi senza vantaggio fiscale

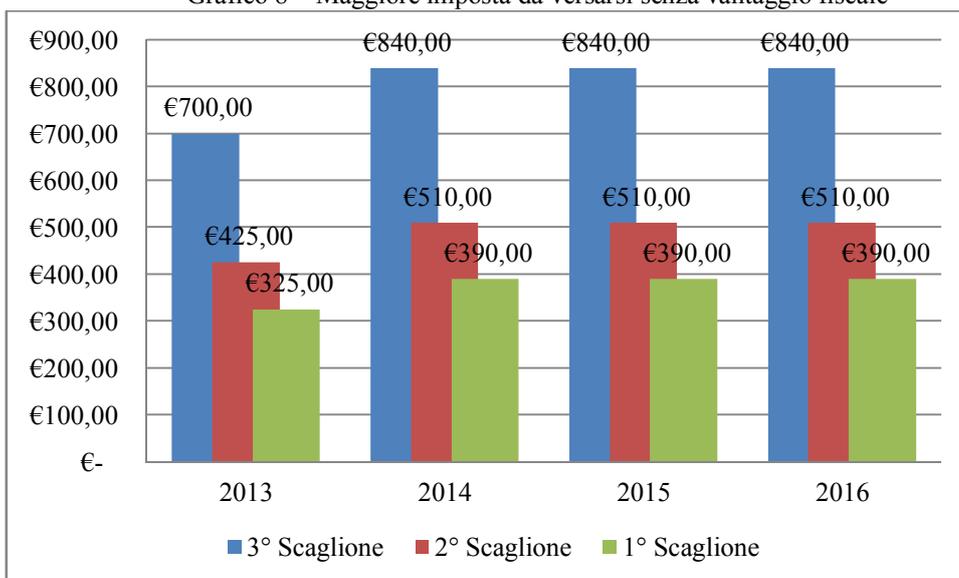
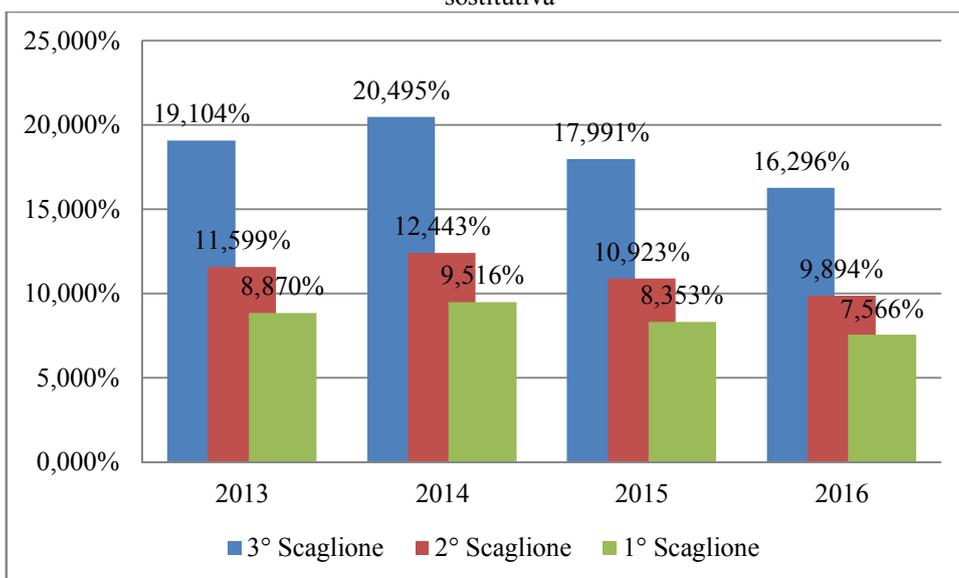


Grafico 9 – Maggiore imposizione percentuale dovuta all'assenza dell'imposta sostitutiva



2.2. Brembo S.p.A.

2.2.1. Strutturazione del parametro

Sono previsti cinque diversi parametri di valutazione di cui uno reddituale, tre industriali ed uno individuale.

Reddituale

Il parametro *reddituale*⁶² è calcolato come rapporto percentuale tra il margine operativo lordo (MOL)⁶³ ed il fatturato aziendale⁶⁴.

Industriale

Dei tre parametri industriali il primo è relativo *all'affidabilità delle consegne*. Facendo riferimento ad ogni singola BU⁶⁵ e stabilimento viene calcolato come rapporto percentuale tra il fatturato mensilmente evaso ed il mancato fatturato dovuto ai ritardi accumulati nel corso dello stesso mese. Il secondo parametro industriale è legato agli *scarti* ed è stato previsto con l'intento di raggiungere gli obiettivi fisati annualmente di riduzione degli scarti interni. Si basa su due valori di calcolo: il primo è il valore consuntivo dell'anno precedente che viene utilizzato come soglia minima d'ingresso per la fruizione del premio ed il secondo è l'obiettivo annuale che l'azienda si pone, diviso in diversi step e ad ognuno dei quali è associato un preciso ammontare di premio. Infine il terzo ed ultimo parametro industriale fa riferimento alla *produttività globale dello stabilimento* volto al monitoraggio dell'efficienza dell'organico globale dello stabilimento. Viene misurata a livello di singolo stabilimento attraverso specifiche formule connesse alle ore di lavoro dirette, indirette e del personale impiegatizio. Anche in questo caso al fine di calcolare il valore effettivo del premio erogato sono presi in considerazione i risultati raggiunti nell'anno precedente ed il budget fissato per l'anno in corso.

Assenteismo

Infine è previsto un premio *individuale* relativo alla presenza che viene erogato per le giornate in cui il dipendente si trovava effettivamente sul luogo di lavoro o, in alternativa, in casi d'assenza per infortunio, per permesso sindacale, ricovero ospedaliero e convalescenza. Ad ogni percentuale di assenteismo, è connessa una corrispondente percentuale di fruizione del premio. Pertanto il parametro individuale non ha una sua precisa valorizzazione economica, bensì grazie ad una presenza costante sul luogo di lavoro i dipendenti avranno diritto ad una percentuale maggiore del premio calcolato secondo i restanti parametri analizzati in precedenza. Ad eccezione di quest'ultimo indicatore individuale, gli altri sono calcolati sui risultati ottenuti dai singoli stabilimenti. Per alcune sezioni aziendali particolari per le quali non è possibile individuare parametri specifici di valutazione, come nel caso delle direzioni centrali o della fonderia di

⁶² Calcolato in base al perimento operativo della *Brembo S.p.A.*

⁶³ Indicatore di redditività che evidenzia il reddito di un'azienda basato solo sulla sua gestione caratteristica, quindi senza considerare gli interessi (gestione finanziaria), le tasse (gestione fiscale), le svalutazioni e gli ammortamenti.

⁶⁴ Individuato come voce di conto economico del bilancio approvato dall'assemblea.

⁶⁵ In totale sono cinque: Divisioni sistemi auto (con due stabilimenti ovvero Auto Curno e Strutture di Divisione), BU Moto (Stabilimento di Curno e Strutture di BU), BU VE.CO. (Strutture di BU), Performance Group (Brembo Racing – Stabilimento di Curno – e Brembo Performance S.p.A.) e B.S.C.C.B. (Stabilimento di Stezzano BG).

Mapello, vengono utilizzate delle medie relative a risultati ottenuti da stabilimenti ad essi collegati.

2.2.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio

Tab. 7 – Capacità d’incidere dei dipendenti di *Brembo*

Indicatori	Capacità di incidere dei dipendenti (0-3) ⁶⁶	Motivazioni
Reddituale	0	Anche in questo caso, la possibilità dei dipendenti di mettere in atto azioni volte ad aumentare il premio che deriva dal rapporto MOL – fatturato è limitata e di conseguenza l’obiettivo con cui questo premio è stato costruito è ovviamente partecipativo e non incentivante.
Industriale	1	Discreta capacità d’incidere in quanto essendo distribuiti sulla base dei singoli siti produttivi la possibilità di mettere in atto azioni volte al raggiungimento dei risultati è maggiore. Il punteggio basso è però giustificato dal fatto che questo discorso non è estendibile alla totalità degli impianti in quanto per alcuni di essi non è possibile individuare una serie di parametri specifici che permettano la valutazione del singolo sito, di conseguenza l’erogazione dei premi ai dipendenti in essi impiegati è legata ai risultati ottenuti in stabilimenti agli stessi connessi. L’esempio più rilevante è quello della fonderia di Mapello i cui premi sono calcolati sui risultati ottenuti dalle unità aziendali di Curno che si trovano a valle del primo se si considera il ciclo di produzione dell’azienda.
Assenteismo	3	In questo caso ogni singolo dipendente è unico attore in grado di determinare la percentuale di premio ad esso erogato.
Valutazione complessiva	2	Complessivamente i dipendenti dell’azienda non hanno grande capacità di incidere direttamente sui parametri che determinano i valori dei premi. Ciononostante, grazie ad una assidua presenza sul luogo di lavoro possono accrescere notevolmente ⁶⁷ il valore del premio calcolato secondo gli altri parametri.

⁶⁶ L’indice di valutazione utilizzato ha un range che va da 0 a 3. Il valore 0 corrisponde ad una impossibilità di incidere direttamente sui parametri che determinano la fruibilità del premio da parte dei dipendenti. Con l’indice pari a 3 si fa riferimento a parametri in cui la valutazione della performance del singolo lavoratore è l’unica variante in grado di determinare l’erogazione del premio.

⁶⁷ Anche del 50-60%.

2.2.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili

In base alla specifica costruzione dei premi il dipendente potrà percepire un valore minimo di zero euro ed uno massimo di 2741 euro nel 2010, 2936 euro nel 2011 e 3136 euro nel 2012 esclusivamente per quanto concerne la sommatori dei premi legati a redditività e parametri industriali. Discorso diverso va fatto per i premi legati alla presenza in quanto i valori effettivi percepiti dipendono dalla percentuale di assenteismo personale relativa all'anno e dal numero di giorni di presenza effettiva sul luogo di lavoro⁶⁸. Questa parte di retribuzione variabile non potrà mai avere valore nullo, a meno che il dipendente non si presenti mai sul luogo di lavoro, e di conseguenza, ad eccezione di situazioni particolari, i dipendenti si vedranno sempre e comunque corrisposta una parte di premio di risultato.

2.2.4. Modalità di erogazione

L'erogazione del premio avviene in due fasi. Un anticipo trimestrale degli importi corrispondenti ai risultati acquisiti nel corso del trimestre di riferimento ed un conguaglio, che viene effettuato con la retribuzione di gennaio dell'anno successivo, di valore pari alla differenza tra quanto anticipato al termine di ogni trimestre e quanto realmente spettante sulla base del valore annuale dei parametri consuntivi.

2.2.5. Calcolo dei vantaggi fiscali

Al fine di calcolare i vantaggi fiscali si è proceduto alla raccolta dei valori economici delle erogazioni di cui i dipendenti hanno beneficiato nel corso degli anni di validità del contratto. In particolare, ai fini di questa ricerca, per la *Brembo S.p.A.* si sono considerati i valori in relazione ai premi di redditività, affidabilità consegne, scarti di lavorazione e produttività. In base ai dati ricevuti, è stato necessario effettuare delle semplificazioni: per quanto riguarda le erogazioni di tutti i premi relativi agli anni 2010 e 2011 e per il solo premio di redditività relativo a tutti gli anni analizzati è stato possibile risalire solo al dato aggregato, di conseguenza si è operato come se tutte le erogazioni trimestrali, all'interno della specifica divisione, fossero state del medesimo importo. Nei restanti casi è stato possibile risalire ai dati relativi alle singole erogazioni e di conseguenza le analisi valutano le situazioni reali. Non è stato ritenuto utile inserire il premio presenza in quanto, essendo individuale, sarebbe stato impossibile valutare la situazione di ogni singolo dipendente. Sarà comunque sufficiente che, ai valori sotto riportati, sia sommata la parte di

⁶⁸ Questo premio è calcolato come prodotto tra un coefficiente correlato alla percentuale di assenteismo ed il numero di giorni effettivi che ogni lavoratore si è presentato sul luogo di lavoro. Di conseguenza, siccome non sono previsti range di livelli di assenteismo ai quali è correlato un coefficiente nulla, ai dipendenti basterà, almeno in via teorica, presentarsi sul luogo di lavoro anche solo per un giorno per vedersi corrisposto un premio di risultato, seppur basso, legato alla presenza.

premio erogata in base alla costante presenza del dipendente sul luogo di lavoro per avere una valutazione della situazione del singolo.

Si riporta di seguito la sola tabella riassuntiva contenente i valori delle erogazioni annue⁶⁹ rilevanti ai fini delle imposizioni fiscali. Per questo motivo nella *Tab. 8* i dati sono stati raggruppati *per cassa* e non per competenza in quanto ai fini fiscali sono rilevanti i premi erogati nel corso dell'anno a prescindere dal periodo di effettiva maturazione.

Tab. 8 – Totale erogazione premi annui raggruppati per cassa

	2011	2012	2013	2014
Divisione sistemi auto	€ 1.514,00	€ 1.752,50	€ 1.668,75	€ 1.717,25
BU Moto	€ 1.778,50	€ 1.493,50	€ 1.693,25	€ 1.914,50
Divisione dischi freno	€ 1.601,00	€ 1.865,75	€ 1.617,75	€ 2.020,25
Brembo Performance	€ 1.684,00	€ 1.752,50	€ 2.083,50	€ 1.908,75
Fonderia alluminio	€ 1.646,50	€ 1.729,00	€ 1.751,00	€ 1.938,00
BU AM	€ 1.601,00	€ 1.865,75	€ 1.617,75	€ 2.019,25
Direzioni centrali	€ 1.503,09	€ 1.699,65	€ 1.631,05	€ 1.838,72

Come è noto, l'imposizione fiscale dei redditi, e di conseguenza anche dei premi di risultato, avviene nell'anno successivo a quello di percezione. In particolare se facciamo riferimento ai premi di risultato, i premi erogati, per esempio, nel corso dell'anno solare 2012, a prescindere dalla data di effettiva maturazione, saranno tassati nell'anno 2013 secondo le regole stabilite dalla *legge di stabilità 2013* emanata sul finire dell'anno 2012.

In questa sezione si è proceduto a calcolare, per ogni anno, prima l'imposizione fiscale dei premi rispettando quanto stabilito dalla legge di stabilità di competenza. Siccome in nessun caso il premio annuo supera il tetto massimo previsto per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, per l'intero ammontare è prevista un'aliquota del 10% a prescindere dallo scaglione di appartenenza⁷⁰. Per ogni anno è stato considerato come ultimo scaglione oggetto d'analisi quello all'interno del quale ricade il valore massimo di reddito che permette di beneficiare dello sgravio fiscale sempre secondo quanto stabilito dalle leggi di stabilità di competenza. Al fine di non aggravare eccessivamente tale analisi è stato poi calcolato un valore medio⁷¹ per ogni dato dal quale è stato possibile effettuare un'analisi di dettaglio e giungere a delle valutazioni che è possibile estendere all'intera popolazione analizzata. Qualora si voglia valutare la rappresentatività delle conclusioni è possibile risalire ai dati analitici precisi, comunque utilizzati ai fini della valutazione complessiva, rifacendosi alle tabelle che è possibile trovare nell'*allegato 2*.

⁶⁹ Nell'*allegato 2* è possibile trovare tabelle di dettaglio contenenti le cifre relative ad ogni erogazione ed alle valutazioni fiscali effettuate.

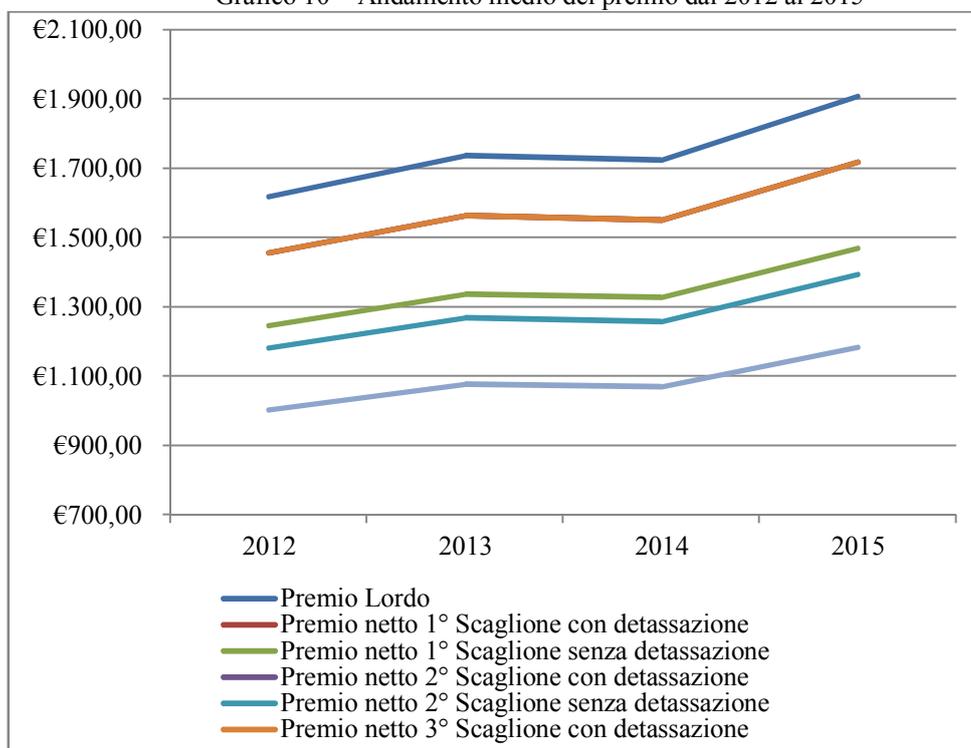
⁷⁰ Ovviamente sempre considerando i limiti massimi di reddito complessivo che permettono di beneficiare dell'imposta sostitutiva.

⁷¹ La media utilizzata è la media aritmetica.

Tab. 9 – Valori medi delle erogazioni lorde e nette relative ad ogni anno con e senza la previsione del regime di imposta sostitutiva del 10%⁷²

	2012	2013	2014	2015
Premio lordo	€ 1.618,30	€ 1.736,95	€ 1.723,29	€ 1.908,10
1° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 1.456,47	€ 1.563,26	€ 1.550,96	€ 1.717,29
Senza detassazione	€ 1.246,09	€ 1.337,45	€ 1.326,94	€ 1.469,24
2° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 1.456,47	€ 1.563,26	€ 1.550,96	€ 1.717,29
Senza detassazione	€ 1.181,36	€ 1.267,97	€ 1.258,00	€ 1.392,92
3° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 1.456,47	€ 1.563,26	€ 1.550,96	€ 1.717,29
Senza detassazione	€ 1.003,34	€ 1.076,91	€ 1.068,44	€ 1.183,02

Grafico 10 – Andamento medio del premio dal 2012 al 2015

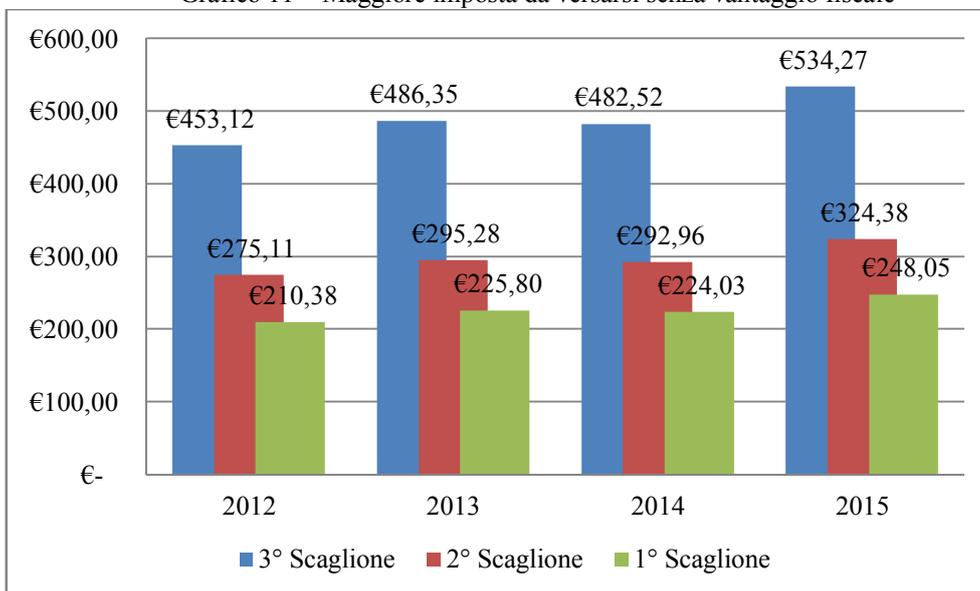


I valori medi inseriti nella *Tab. 9*, seppur siano solo una rappresentazione di quelli effettivi, permettono di giungere ad alcune conclusioni interessanti riguardanti la situazione dei dipendenti *Brembo*. Innanzitutto, siccome il premio erogato ai dipendenti della multinazionale produttrice di freni è inferiore ai limiti che permettono di assoggettare l'intera parte di retribuzione variabile ad imposta sostitutiva, è possibile constatare che, qualora si preveda il regime di favore, il premio netto a disposizione dei dipendenti è il medesimo a prescindere dallo scaglione di appartenenza, tanto che nel *Grafico 10* le tre linee che rappresentano il premio netto per gli scaglioni analizzati sono perfettamente sovrapposte. Lo stesso non si può ovviamente dire qualora si analizzi la situazione senza imposta sostitutiva. In questo caso, ovviamente, i dipendenti con un reddito

⁷² Gli anni inseriti nell'analisi fanno riferimento agli anni di tassazione, connessi quindi ai premi erogati negli anni precedenti.

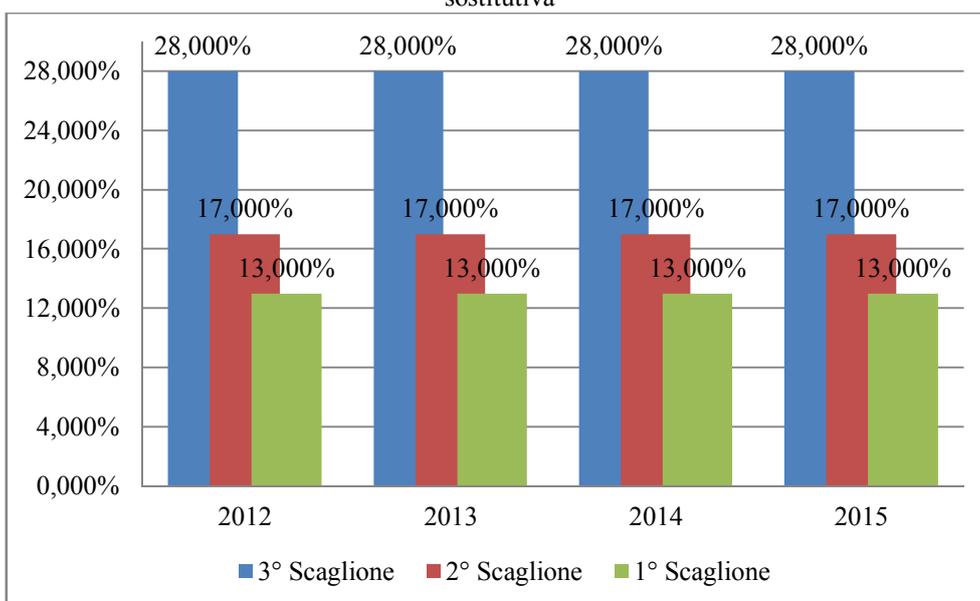
totale inferiore, rientranti quindi negli scaglioni più bassi, potranno beneficiare di un valore di premio netto superiore.

Grafico 11 – Maggiore imposta da versarsi senza vantaggio fiscale



Analizzando il maggiore carico fiscale in termini assoluti a cui sono sottoposti i vari dipendenti (*Grafico 11*) è possibile constatare che, a parità di premio, i lavoratori appartenenti al terzo scaglione di reddito si trovano a versare un maggiore imposta pari ad un valore quasi doppio rispetto a quelli rientranti negli scaglioni inferiori.

Grafico 12 – Maggiore imposizione percentuale dovuta all'assenza dell'imposta sostitutiva



In particolare, se invece di valutare la maggiore imposizione in termini assoluti la si analizza in termini percentuali (*Grafico 12*), è possibile constatare come essa sia, per ogni scaglione, fissa e corrisponda alla

differenza in termini percentuali tra l'aliquota stabilita dalla legge per lo specifico scaglione ed il valore dell'imposta sostitutiva prevista dalla regolamentazione del vantaggio fiscale. Tale valore resta ovviamente costante negli anni. Si può quindi affermare che in questo caso il sistema resta progressivo anche per quanto riguarda la tassazione delle parti variabili di reddito consentendo al sistema di mantenere inalterato, anche per questa parte di reddito, il regime di progressività richiesto dalla costituzione.

2.3. TenarisDalmine S.p.A.

2.3.1. Strutturazione del parametro

Il sistema premiante, nato con l'obiettivo di avviare un processo di continuo miglioramento delle prestazioni e dei risultati, è basato su tre dimensioni fondamentali che sono *operativa di area*, *economica di azienda* e *comportamentale individuale* che si compone dell'indicatore di professionalità, di quello di prevenzione per la sicurezza ed in fine di quello relativo alla presenza.

Operativa di area PQP

La prima di queste dimensioni è quella operativa di area a cui è legato un *premio della qualità e produttività del processo* chiamato *PQP* volto a stimolare comportamenti che favoriscano il pieno raggiungimento delle prestazioni qualitative e produttive degli impianti. Questo premio, istituito con l'accordo 22 luglio 1998, si calcola come prodotto tra l'indice *Q* legato alla *qualità* e l'indice *P* riferito alla *produttività*. Dalle tabelle riportate nell'accordo si evince che il premio viene erogato solo qualora siano superate delle soglie definite di sbarramento. In particolare è prevista l'erogazione del premio anche qualora si raggiungano gli obiettivi prefissati relativi ad uno solo dei due indicatori. Le valutazioni di qualità e produttività vengono effettuate per reparto e le parti stipulanti il contratto si impegnano, al fine di ottimizzare la partecipazione dei dipendenti, a prevedere incontri annuali per analizzare in profondità i nuovi standard produttività, incontri mensili per valutare gli scostamenti degli indici ed ogni trimestre per la presentazione dei dati consuntivi.

Economica aziendale PRA

Una seconda dimensione economica aziendale a cui è legato il *premio di redditività* denominato *PRA* calcolato in base al risultato ante imposte⁷³ rilevato all'interno del bilancio consolidato dell'azienda. A differenza di quanto avviene in molte altre realtà aziendali in *TenarisDalmine* il premio di risultato legato alla dimensione economica aziendale è calcolato mediante dei moltiplicatori del *RAI*⁷⁴ senza però prevedere dei valori massimi. Di

⁷³ Al netto dei proventi ed oneri straordinari e delle imposte sul reddito.

⁷⁴ Risultato ante imposte.

conseguenza più l'azienda avrà la possibilità di creare valore più il premio di risultato ed esso legato potrà continuamente crescere.

Comportamentale individuale

La dimensione comportamentale individuale prevede un particolare *premio di professionalità*, istituito con l'accordo aziendale del 19 settembre 1995, volto a riconoscere in misura adeguata, attraverso strumenti contrattuali, gli aspetti dinamici della professionalità individuale, anche in connessione ai mutamenti organizzativi, ed a collegare adeguatamente tra loro obiettivi, retribuzione ed inquadramento. Si è quindi creato un sistema che ha reso complessivamente più trasparenti e condivise le politiche retributive mediante strumenti di gestione sempre più collegati a fattori oggettivi quali i risultati raggiunti, la qualità e l'efficacia dei comportamenti organizzativi. Il sistema prevede di individuare, per ciascun livello di inquadramento, differenti fasce di professionalità ciascuna delle quali permette di riconoscere la *professionalità richiesta* misurabile secondo un sistema di precisi indicatori⁷⁵. A ciascuna di queste fasce, come riconoscimento della professionalità richiesta dal ruolo, corrisponderà un importo del premio spettante al dipendente in esso inquadrato che verrà inoltre graduato in base al livello di professionalità crescente. Oltre alla professionalità richiesta, una volta all'anno, una commissione paritetica valuta la *professionalità espressa* da ogni singolo lavoratore. Partendo dagli stessi indicatori previsti per la disamina della professionalità richiesta, è compito della commissione andare a valutare la prestazione di ogni singolo lavoratore. Al termine della valutazione congiunta sarà possibile, per ogni fascia, stilare una graduatoria sulla base della quale avverrà l'erogazione del premio variabile legato alla professionalità espressa da ciascuno. In particolare per al raggruppamento più elevato sarà erogato l'intero valore della quota previsto per quella fascia, al raggruppamento medio un valore pari ai 2/3 ed al raggruppamento minimo un valore pari ad 1/3. Per quanto riguarda invece il secondo parametro individuale, ovvero quello connesso alla *prevenzione per la sicurezza PPS*, l'obiettivo è quello di incrementare la sensibilizzazione al tema della sicurezza sul lavoro volto al raggiungimento del traguardo degli *infortuni zero*. Per fare ciò l'azienda ha previsto sei indicatori che sono: ordine e pulizia, segnalazioni di anomalie ed incidenti, ispezioni CT e tecnici, lavori aperti e scaduti, analisi dei rischi e formazione per la sicurezza. Per ognuno di essi all'inizio dell'anno di budget, viene indicato un valore obiettivo che, qualora raggiunto, permette la fruizione di una percentuale del premio⁷⁶. Infine è stata prevista una dimensione legata all'*assiduità* per valorizzare la costante presenza sul luogo di lavoro. Ciononostante a questa parte di premio è associato un valore economico irrisorio rispetto all'intero ammontare fruibile per mezzo degli altri indicatori.

⁷⁵ Questi indicatori sono per esempio: informazioni, risultato, autonomia, capacità relazionali, conoscenze, polivalenza/polifunzionalità, responsabilità.

⁷⁶ La quantificazione del premio è calcolata in base al numero degli obiettivi raggiunti ed al peso, in termini di ponderazione, che l'azienda prevede per ognuno di essi.

2.3.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio

Tab. 10 – Capacità d’incidere dei dipendenti di *TenarisDalmine*

Indicatori	Capacità di incidere dei dipendenti (0–3) ⁷⁷	Motivazioni
PQP	1	Il premio, essendo strutturato per reparto ed andando a valutare indici quali la produttività e la qualità, lascia ai dipendenti una discreta capacità d’incidere sui risultati direttamente connessi con il premio ad essi destinato.
PRA	0	Essendo calcolato su un valore di bilancio, peraltro consolidato, non lascia alcuno spazio di intervento ai lavoratori.
PPS	2	In questo caso il dipendente ha, per certi parametri di valutazione, una discreta capacità d’intervento, come per esempio quelli connessi alla pulizia. Altri, invece, fanno riferimento a compiti specifici di tecnici e capireparto e su cui i dipendenti ad essi sottoposti, non potranno intervenire, nonostante l’attenzione e la costanza nello svolgere queste attività andranno a definire anche la quota di premio ad essi destinata.
Professionalità	3	Al premio di produttività viene dato un valore massimo, non tanto per la parte connessa alla professionalità richiesta, sui cui parametri il lavoratore ha una scarsa possibilità d’intervento, bensì per la parte di premio connessa alla professionalità espressa. In questo caso il dipendente è valutato singolarmente e per poter fruire di un valore del premio superiore non deve far altro che eccellere nel reparto in cui si trova a prestare le proprie mansioni.
Valutazione complessiva	2	In generale, si può affermare che gli stessi dipendenti siano i principali artefici delle prestazioni che permettono loro di fruire di un valore superiore del premio. Nonostante ciò, è necessario constatare che, in termini economici, la quota maggiore della retribuzione variabile è connessa ai risultati aziendali ovvero al parametro in cui la possibilità d’intervento dei lavoratori è nulla.

⁷⁷ L’indice di valutazione utilizzato ha un range che va da 0 a 3. Il valore 0 corrisponde ad una impossibilità di incidere direttamente sui parametri che determinano la fruibilità del premio da parte dei dipendenti. Con l’indice pari a 3 si fa riferimento a parametri in cui la valutazione della performance del singolo lavoratore è l’unica variante in grado di determinare l’erogazione del premio.

2.3.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili

A differenza dei casi precedenti la *TenarisDalmine* prevede dei valori minimi, superiori al valore nullo, per quanto concerne il premio di qualità e produttività. Nel caso in cui la sommatoria dei versamenti trimestrali effettuati dall'azienda al lavoratore e relativi a premi di risultato sia inferiore ad una soglia minima stabilita dal contratto⁷⁸, sarà erogata una cifra a compensazione della differenza tra la soglia minima stabilita ed i versamenti effettuati⁷⁹. Per quanto concerne il premio di redditività esso è nullo qualora l'indice utilizzato per il calcolo sia negativo, e può arrivare a 9.364,04 euro qualora l'indice di redditività sia di almeno 350.000.000 euro. Ciononostante questo valore non rappresenta un massimo assoluto, bensì solo un limite imposto dai limiti di spazio nella stesura del contratto. Nel corso degli anni le parti si sono spesso incontrate con l'obiettivo di innalzare la scala di dettaglio della tabella inserita nel contratto in quanto il valore del *RAI* conseguito risultava superiore a quello massimo previsto nel corso della contrattazione. Per i restanti premi individuali il limite minimo è pari a zero, mentre quello massimo è fissato ad un totale di 1841,88 euro annui.

2.3.4. Modalità di erogazione

Sono previste modalità di erogazione distinte per ogni premio previsto dal contratto. Il premio di produttività è erogato a trimestri. In particolare, visto che il periodo di budget inizia il mese di luglio ed è valido fino al 30 giugno dell'anno solare seguente, è previsto che il primo periodo di riferimento va dal 1 luglio al 30 settembre con erogazione della somma in data 13 novembre. I periodi successivi saranno calcolati di conseguenza con i medesimi criteri. Il premio connesso alla redditività aziendale è calcolato ed erogato su base semestrale rispettando le normali scadenze date dall'anno solare. I premi individuali, calcolati anch'essi su base semestrale, hanno invece date di erogazione precise fissate per il 13 marzo ed il 13 settembre. L'azienda ha stabilito queste scadenze in modo da prevedere, ogni mese, ad eccezione di giugno, l'erogazione di una quota integrativa del reddito. Qui di seguito viene riportata una tabella con il dettaglio delle scadenze mensili.

⁷⁸ A condizione che i risultati non siano degradanti rispetto alla situazione del quadriennio precedente.

⁷⁹ Lo stesso confronto con una quota minima è fatto anche con cadenza trimestrale.

Tab. 11 – Erogazioni mensili dipendenti *TenarisDalmine*

Mese	Erogazioni previste	
Gennaio	Professionalità espressa	
Febbraio	PQP 2° trimestre	
Marzo	PPS 1° semestre	
Aprile	Professionalità richiesta 1° quadrimestre	
Maggio	PQP 3° trimestre	PRA Conguaglio
Giugno		
Luglio	Professionalità richiesta 2° quadrimestre	Premio feriale
Agosto	PQP 4° trimestre	PQP Conguaglio
Settembre	Premio formazione	PPS 2° Semestre
Ottobre	Professionalità richiesta 3° quadrimestre	PRA acconto 70%
Novembre	PQP 1° trimestre	
Dicembre	Tredicesima	

2.3.5. Calcolo dei vantaggi fiscali

Al fine di calcolare i vantaggi fiscali si è proceduto alla raccolta dei valori economici delle erogazioni di cui i dipendenti hanno beneficiato nel corso degli anni di validità del contratto. In particolare, ai fini di questa ricerca, per la *TenarisDalmine* si sono analizzati solo i valori dei premi di qualità e produttività, di redditività e di prevenzione della sicurezza. Si è quindi deciso di non inserire nella valutazione le erogazioni connesse al premio della professionalità richiesta, perché esso è associato a numerose differenti mansioni ad ognuna delle quali corrisponde un differente valore economico, ed allo stesso tempo nemmeno la professionalità espressa ed il premio assiduità in quanto questi sono *ad personam* e di conseguenza sarebbe stato impossibile analizzare le erogazioni spettanti ad ogni singolo dipendente. Ciononostante, qualora si volesse analizzare la situazione di uno specifico lavoratore, sarà sufficiente che, ai valori elaborati dal presente studio, siano aggiunti i premi professionalità ed assiduità e su di essi si preveda una tassazione ordinaria in base allo scaglione di reddito a cui lo stesso lavoratore appartiene⁸⁰.

Al fine di facilitare la lettura dello studio è stata effettuata una semplificazione legata agli inquadramenti. In particolare per quanto riguarda il PQP ed il PRA il valore delle erogazioni all'interno del singolo stabilimento varia in relazione al livello di inquadramento di ciascun lavoratore, mentre per quanto riguarda il PPS la distinzione all'interno di ogni area è effettuata solo tra operai e C.T./tecnici. Per questo motivo si è supposto che tutti gli operai siano inquadrati secondo i livelli rientranti nella prima fascia mentre i C.T./tecnici si riterranno tutti inquadrati secondo i livelli appartenenti alla seconda e terza fascia.

⁸⁰ Questo perché, come si vedrà successivamente, da soli i tre premi considerati nell'analisi sfiorano i limiti massimi entro cui è possibile assoggettare le retribuzioni variabili ad imposta sostitutiva, di conseguenza tutte le eccedenze saranno assoggettate a tassazione ordinaria secondo gli scaglioni di appartenenza anche qualora si preveda il regime di imposta sostitutiva.

Si riporta di seguito la tabella riassuntiva contenente i valori delle erogazioni annue⁸¹ rilevanti ai fini delle imposizioni fiscali. Per questo motivo nella Tab. 12 i dati sono stati raggruppati *per cassa* e non per competenza in quanto ai fini fiscali sono rilevanti i premi erogati nel corso dell'anno a prescindere dal periodo di effettiva maturazione.

Tab. 12 – Totale erogazione premi annui raggruppati per cassa

		periodo	2012	2013	2014
Fabbrica	Inquadramento				
Acciaieria	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.512,51	€ 5.353,33	€ 5.591,69
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 5.431,48	€ 6.423,62	€ 6.679,26
		3° fascia 7Liv.	€ 6.394,27	€ 7.566,61	€ 7.825,90
FTM/C	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.603,55	€ 5.451,04	€ 5.399,40
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 5.541,38	€ 6.529,59	€ 6.442,84
		3° fascia 7Liv.	€ 6.479,95	€ 7.625,72	€ 7.569,83
FTM/F	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.603,55	€ 5.310,04	€ 5.547,15
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 5.541,38	€ 6.357,09	€ 6.622,84
		3° fascia 7Liv.	€ 6.479,95	€ 7.453,22	€ 7.749,83
FAS	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.815,39	€ 5.524,92	€ 5.563,76
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 5.797,95	€ 6.617,24	€ 6.645,37
		3° fascia 7Liv.	€ 6.831,87	€ 7.811,16	€ 7.785,07
Servizi Dalmine	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.614,68	€ 5.384,67	€ 5.563,73
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 5.554,98	€ 6.447,43	€ 6.694,53
		3° fascia 7Liv.	€ 6.539,54	€ 7.606,66	€ 7.785,07
Arcore	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.091,85	€ 5.793,05	€ 5.034,96
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 4.875,30	€ 6.942,39	€ 5.999,61
		3° fascia 7Liv.	€ 5.715,41	€ 8.167,42	€ 7.043,63
Sabbio	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.261,17	€ 4.605,30	€ 4.746,15
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 5.125,42	€ 5.498,81	€ 5.653,95
		3° fascia 7Liv.	€ 6.056,02	€ 6.503,76	€ 6.631,18
Piombino	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.075,13	€ 5.362,77	€ 4.859,23
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 4.898,73	€ 6.420,11	€ 5.790,43
		3° fascia 7Liv.	€ 5.776,27	€ 7.559,46	€ 6.087,70
Costa Volpino	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 3.892,39	€ 4.775,91	€ 4.561,04
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 4.680,50	€ 5.709,76	€ 5.431,23
		3° fascia 7Liv.	€ 5.602,73	€ 6.700,99	€ 6.333,70
Enti Centr.	Operai	1° fascia da 1 a 5 Liv.	€ 4.384,75	€ 5.407,40	€ 5.189,84
	C.T./ Tecnici	2° fascia 5+,5S,6Liv	€ 5.276,67	€ 6.314,90	€ 6.192,69
		3° fascia 7Liv.	€ 6.203,86	€ 7.411,77	€ 7.239,84

Come è noto, l'imposizione fiscale dei redditi, e di conseguenza anche dei premi di risultato, avviene nell'anno successivo a quello di percezione. In particolare se facciamo riferimento ai premi di risultato, i premi erogati, per esempio, nel corso dell'anno solare 2012, a prescindere dalla data di effettiva maturazione, saranno tassati nell'anno 2013 secondo le regole stabilite dalla *legge di stabilità 2013* emanata sul finire dell'anno 2012.

In questa sezione si è proceduto a calcolare, per ogni anno, prima l'imposizione fiscale dei premi rispettando quanto stabilito dalla legge di stabilità di competenza, suddividendo la parte di reddito non soggetta ad imposta sostitutiva in base allo scaglione valido ai fini IRPEF in cui i dipendenti beneficiari dei premi possono rientrare. Per ogni anno è stato

⁸¹ Nell'allegato 3 è possibile trovare tabelle di dettaglio contenenti le cifre relative ad ogni erogazione ed alle valutazioni fiscali effettuate.

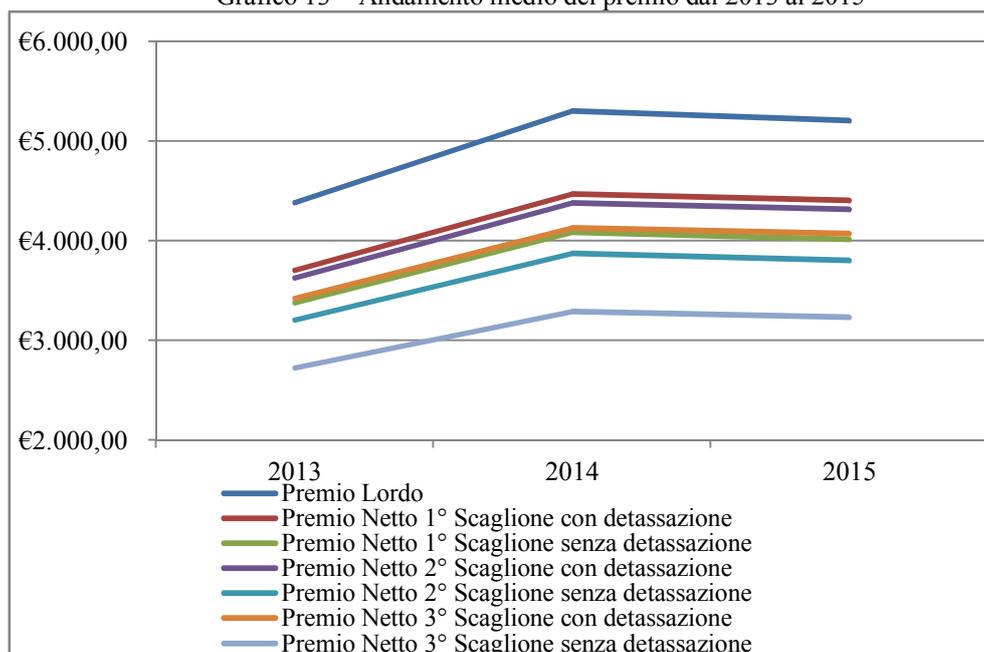
considerato come ultimo scaglione oggetto d'analisi quello all'interno del quale ricade il valore massimo di reddito che permette di beneficiare dello sgravio fiscale sempre secondo quanto stabilito dalle leggi di stabilità di competenza. Al fine di non aggravare eccessivamente tale analisi è stato poi calcolato un valore medio⁸² per ogni dato dal quale è stato possibile effettuare un'analisi di dettaglio e giungere a delle valutazioni che è possibile estendere all'intera popolazione analizzata. Qualora si voglia valutare la rappresentatività delle conclusioni è possibile risalire ai dati analitici precisi, comunque utilizzati ai fini della valutazione complessiva, rifacendosi alle tabelle che è possibile trovare nell'*allegato 3*. Per il caso *TenarisDalmine*, al fine di aumentare la rappresentatività del campione, è stato ritenuto utile effettuare una distinzione tra la situazione degli operai ed dei C.T./Tecnici, per questo motivo sono stati analizzati separatamente.

2.3.5.1. Analisi situazione Operai

Tab. 13 – Valori medi delle erogazioni lorde e nette relative ad ogni anno con e senza la previsione del regime di imposta sostitutiva del 10%

	2012	2013	2014	2015
Premio lordo	€ 4.385,50	€ 5.296,84	€ 5.205,69	€ 4.385,50
1° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 3.701,83	€ 4.468,57	€ 4.398,38	€ 3.701,83
Senza detassazione	€ 3.376,83	€ 4.078,57	€ 4.008,38	€ 3.376,83
2° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 3.626,41	€ 4.376,70	€ 4.310,16	€ 3.626,41
Senza detassazione	€ 3.201,41	€ 3.866,70	€ 3.800,16	€ 3.201,41
3° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 3.419,01	€ 4.124,04	€ 4.067,53	€ 3.419,01
Senza detassazione	€ 2.719,01	€ 3.284,04	€ 3.227,53	€ 2.719,01

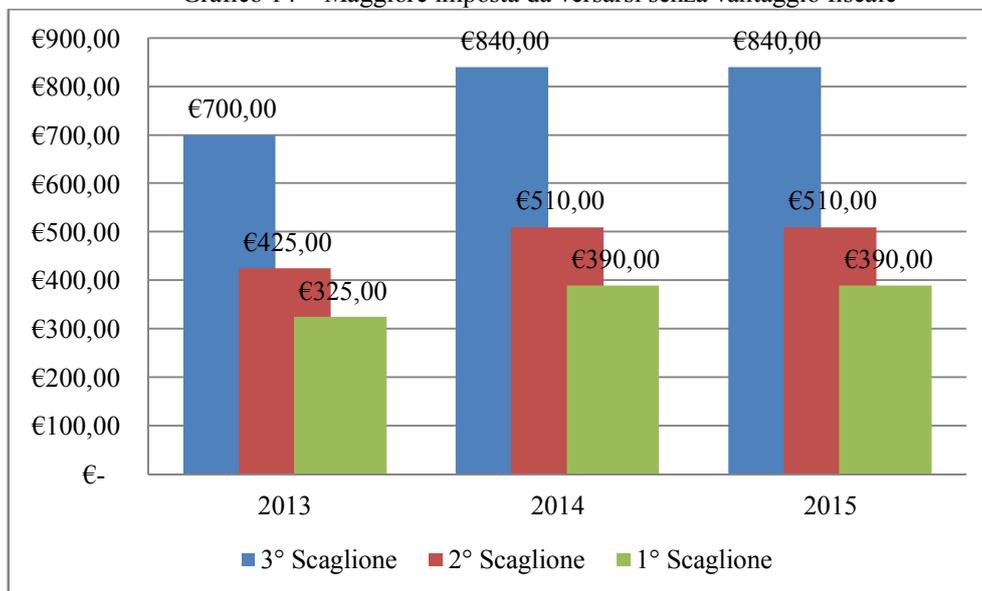
Grafico 13 – Andamento medio del premio dal 2013 al 2015



⁸² La media utilizzata è la media aritmetica.

L'analisi dei valori medi (*Tab. 13*) permette innanzitutto di constatare che, visto che i premi erogati superano le soglie massime che permettono di assoggettare l'intera parte variabile di retribuzione ad imposta sostitutiva, anche i valori netti dei premi sottoposti a regime di vantaggio varia in relazione allo scaglione di appartenenza (*Grafico 13*).

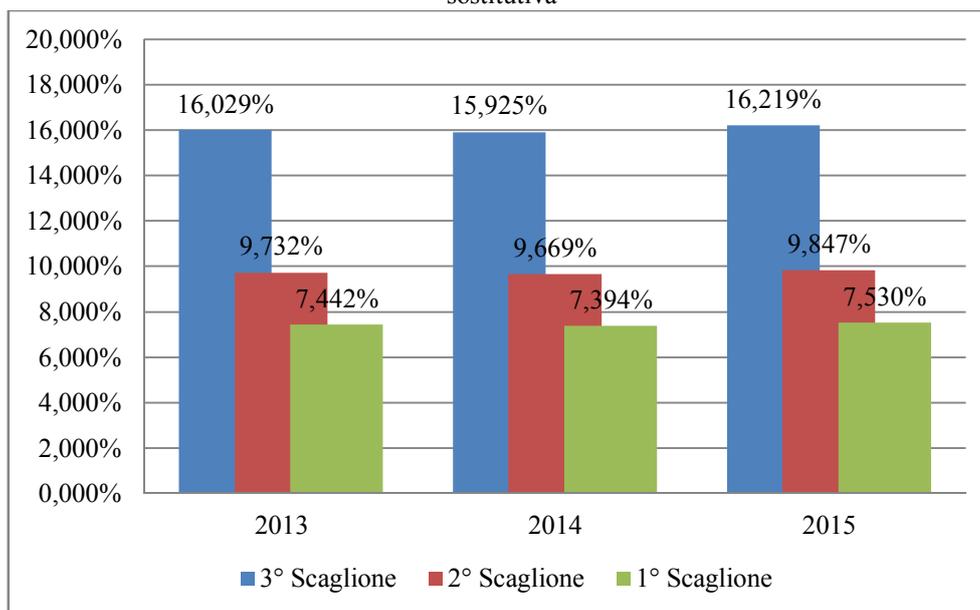
Grafico 14 – Maggiore imposta da versarsi senza vantaggio fiscale



Analizzando il valore assoluto relativo alla maggiore imposta da versare all'agenzia delle entrate in ragione del mancato rinnovo, si riscontra nuovamente quanto già visto in precedenza per il caso *AgustaWestland* ovvero che questa non dipende in alcun modo dall'ammontare del premio bensì dallo scaglione di reddito e dal valore massimo assoggettabile ad imposta sostitutiva eventualmente previsto per quell'anno. Se si analizza infatti il *grafico 14* è possibile constatare che, a parità di scaglione, per gli anni di imposizione 2014 e 2015 la maggiore imposta in termini assoluti risulta essere la medesima⁸³ nonostante il valore del premio medio calcolato fosse diverso. Oltre a ciò si può notare che tali valori corrispondono esattamente a quelli calcolati nel paragrafo 2.1.5 per i dipendenti *AgustaWestland*. Questo ci permette di ribadire con maggiore certezza quanto già detto in precedenza ovvero che seppur sia rispettata una parziale progressività, in quanto con l'aumentare dello scaglione di appartenenza aumenta anche la maggiore imposta a cui si è soggetti, non si può definire una progressività assoluta in quanto i lavoratori rientranti nel medesimo scaglione saranno destinatari della medesima maggiorazione impositiva a prescindere dall'effettivo valore del premio di cui hanno beneficiato.

⁸³ Lo stesso fenomeno lo si riscontra in tutti i dati analizzati e consultabili nell'*allegato 3*, tabella 10 e successive.

Grafico 15 – Maggiore imposizione percentuale dovuta all'assenza dell'imposta sostitutiva



Nel *Grafico 15*, facendo riferimento ai valori percentuali è chiaro che, avendo riscontrato, anche per i dipendenti di *TenarisDalmine*, un aumento fisso in termini assoluti, i valori percentuali dipenderanno dal rapporto tra tale valore e l'effettivo ammontare del premio.

2.3.5.2. Analisi situazione C.T. / Tecnici

Tab. 14 – Valori medi delle erogazioni lorde e nette relative ad ogni anno con e senza la previsione del regime di imposta sostitutiva del 10%

	2012	2013	2014	2015
Premio lordo	€ 5.740,18	€ 6.883,39	€ 6.710,22	€ 5.740,18
1° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 4.744,94	€ 5.690,21	€ 5.556,87	€ 4.744,94
Senza detassazione	€ 4.419,94	€ 5.300,21	€ 5.166,87	€ 4.419,94
2° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 4.615,33	€ 5.534,87	€ 5.408,46	€ 4.615,33
Senza detassazione	€ 4.190,33	€ 5.024,87	€ 4.898,46	€ 4.190,33
3° Scaglione di reddito				
Con detassazione	€ 4.258,91	€ 5.107,70	€ 5.000,34	€ 4.258,91
Senza detassazione	€ 3.558,91	€ 4.267,70	€ 4.160,34	€ 3.558,91

Per quanto riguarda i C.T./Tecnici vale quanto visto in precedenza per gli operai. L'unica differenza è data dal fatto che questi, visto che secondo le ipotesi utilizzate per le analisi quantitative sono sempre inquadrati in livelli superiori rispetto agli operai, si vedranno corrisposti valori di premio superiore (*Tab. 14*).

Grafico 16 – Andamento medio del premio dal 2013 al 2015

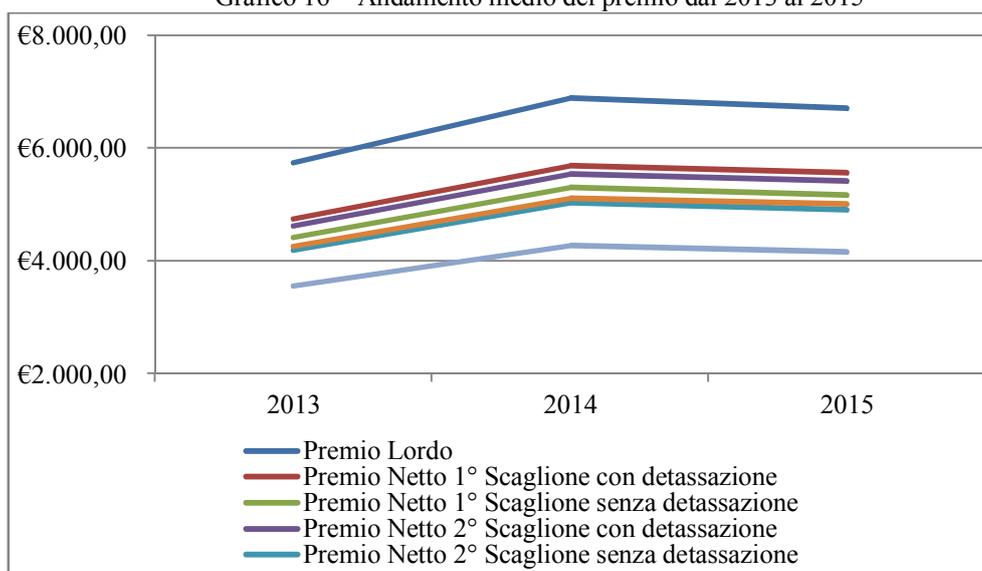
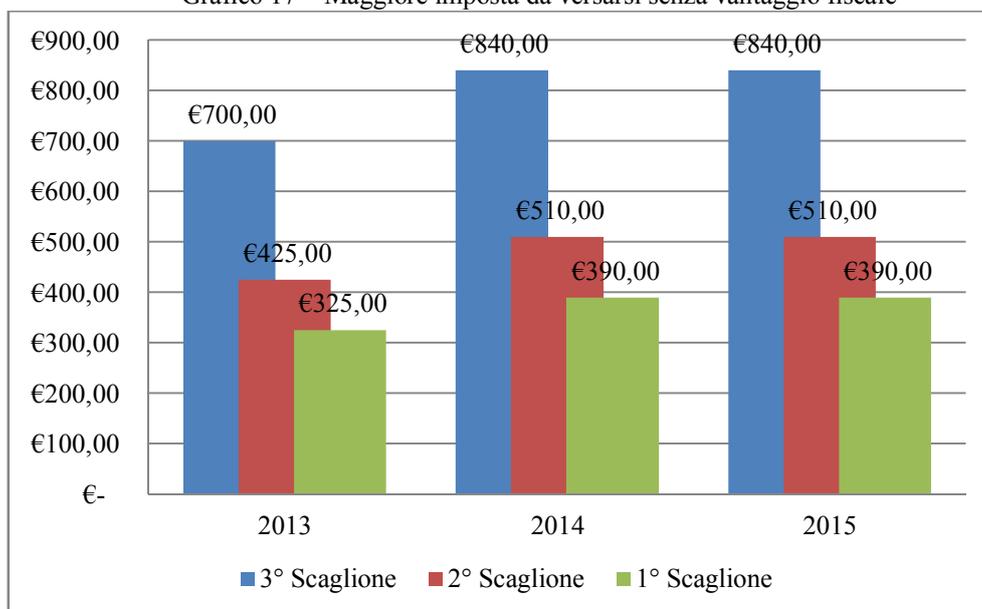
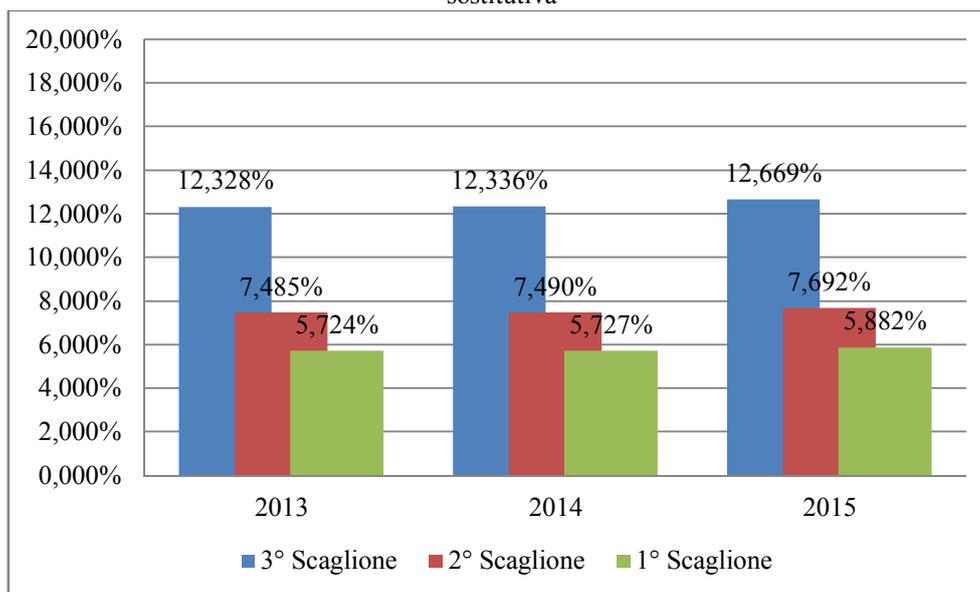


Grafico 17 – Maggiore imposta da versarsi senza vantaggio fiscale



Ciononostante si può constatare come quanto detto per gli operai valga anche per questa classe di dipendenti. Come si evince dal *Grafico 17*, nonostante a questa categoria di lavoratori sia riservato un valore superiore di premio di risultato, il maggior valore di imposta a cui questi si vedranno assoggettati a causa del mancato rinnovo dell'imposta sostitutiva risulta essere la medesima prevista per gli operai.

Grafico 18 – Maggiore imposizione percentuale dovuta all'assenza dell'imposta sostitutiva



Il valore diminuisce, ovviamente, se lo si analizza in termini percentuali (*Grafico 18*) in quanto lo stesso maggiore importo da versare come imposta sul reddito corrisponderà ad una percentuale inferiore visto che il premio lordo erogato risulta di valore superiore.

3. Analisi comparata dei *Case study*

3.1. Strutturazione del parametro

Analizzando la strutturazione dei parametri previsti dai contratti collettivi presi in esame è facile intravedere una volontà di raggiungere il medesimo obiettivo incentivazione e partecipazione attraverso la previsione di parametri molto simili tra loro. Tutte e tre le aziende prevedono infatti un parametro reddituale anche se ognuna delle tre lega questa parte variabile di retribuzione ad indicatori di bilancio diversi. Altro parametro comune è quello legato alla costante presenza del dipendente sul luogo di lavoro, anche se è utile constatare come nessuna delle tre realtà associ a questo indicatore una parte diretta e rilevante di premio. I restanti parametri, legati alla produttività, all'efficienza, alla sicurezza, alla tempestività nelle consegne ecc.. sono inevitabilmente differenti tra loro in ragione del fatto che le aziende analizzate hanno *business core* poco affini e di conseguenza ognuna di esse ha previsto una costruzione degli stessi parametri in linea con quelli che sono gli obiettivi da perseguire. Fatte queste premesse è necessario constatare come le tre aziende adottino strategie evidentemente differenti per quanto riguarda il numero e la dimensione dei parametri industriali, o comunque di produttività e redditività, previsti. Da un lato la scelta di *TenarisDalmine* la quale prevede un solo parametro di produttività e qualità che calcola per ogni singola fabbrica, dall'altro quella di

AgustaWestland, che prevede una grande filiera di parametri–obiettivo e ad ogni unità aziendale assegna uno o più di essi in ragione della funzione svolta. Perfettamente in mezzo tra le due risulta essere la strategia di *Brembo*, che assegna ad ogni singola BU uno specifico e differente obiettivo da raggiungere. In tutti i casi, ovviamente, al raggiungimento degli obiettivi, o alle percentuali di raggiungimento degli stessi, è associata l'erogazione di una quota proporzionale di premio.

3.2. Capacità di incidere dei dipendenti sui parametri che determineranno il premio

Nell'analisi comparata si è deciso di non ripresentare la tabella proposta nell'analisi dei singoli *case study* perché sarebbe risultata poco rappresentativa di un giudizio che va approfondito oltre le mere valutazioni⁸⁴ numeriche. Tra le tre aziende analizzate quella in cui i dipendenti hanno meno capacità d'incidere pare essere *AgustaWestland* a causa della presenza di una grande filiera di mini–obiettivi fissati per le varie unità aziendali che non sempre dipendono dalla professionalità e dall'impegno espresso dal singolo dipendente, bensì da una capacità coordinativa dell'intera unità aziendale valutata. Se da un lato questo potrebbe essere considerato come un aspetto positivo qualora si osservi la capacità di analisi, coordinamento, rispetto delle tempistiche e di lavoro di squadra del personale, lo stesso non si può dire qualora si vada a considerare la capacità di incidere del singolo dipendente sul premio da lui stesso percepito.

Al secondo posto si va a posizionare *Brembo*, in quanto, se si prendono in considerazione i parametri legati alla produzione, prevede un unico parametro per ogni BU. La criticità per quest'azienda è data dal fatto che non per tutti i siti facenti parte del processo produttivo possono essere individuati indicatori che permettano la valutazione dei dipendenti in essi impiegati. Di conseguenza alcuni stabilimenti si vedranno corrisposti un premio sulla base dei risultati raggiunti dai dipendenti di un'altra BU. Ciononostante, rispetto ad *AgustaWestland*, in *Brembo* assume grande rilevanza il parametro legato all'assenteismo individuale, in quanto, grazie a questo indicatore, è possibile percepire una quota superiore o inferiore del premio calcolato secondo i restanti parametri. Ai fini dell'analisi è importante fare presente, però, che, in questo caso, seppur la capacità dei dipendenti di incidere sul premio da lui fruito sia massima, questa non dipende dal suo livello di attenzione e professionalità mostrata sul luogo di lavoro, bensì solo dalla presenza. Di conseguenza un dipendente molto produttivo ma meno presente si vedrebbe corrisposto un premio inferiore rispetto ad un altro magari più assiduo ma anche più inefficiente.

Infine al primo posto, per quanto riguarda la capacità dei dipendenti di incidere sui parametri che garantiscono un'erogazione di premio superiore, abbiamo *TenarisDalmine*. Elemento predominante nella determinazione di

⁸⁴ Si ricorda che tali valutazioni non giudicano nel merito la costruzione del premio, ma valutano solo la capacità dei dipendenti di incidere direttamente sugli indicatori che determinano la fruizione del premio.

questo giudizio non è stato tanto il PQP, quanto un altro premio a cui in questa analisi comparata è doveroso fare riferimento in quanto presente in una sola delle realtà analizzate: il premio di professionalità. Proprio questo parametro, infatti, è quello che probabilmente meglio di tutti riesce a valorizzare, soprattutto grazie alla distinzione prevista tra professionalità richiesta ed espressa, il maggiore sforzo e la maggiore attenzione e dedizione esercitati dal dipendente nell'esercizio della propria attività. In questo senso l'unica criticità pare forse essere la previsione, ai fini della valutazione, di una scheda compilata dai responsabili aziendali da cui i dipendenti discendono in linea gerarchica. La commissione paritetica prevista nei casi in cui il dipendente non ritenga corretta la valutazione a lui attribuita, in questo senso, non sempre preserva da casi di iniquità, sia in senso positivo che in negativo. Probabilmente, per risolvere queste difficoltà, diventerà sempre più preziosa l'oggettività offerta dalla valutazione effettuata da strumenti tecnologici a patto che si abbia la lungimiranza di intravedere in essa una possibilità.

3.3. Valori minimi e massimi dei premi fruibili

Seppur il confronto tra i valori massimi dei premi sia poco indicativo, in quanto molto poi dipende dalla effettiva raggiungibilità degli obiettivi da cui essi dipendono, va constatato che un'azienda, in particolare *TenarisDalmine*, a differenza delle altre due, non prevede valori massimi per le erogazioni. Questo è dato dal fatto che non fissa un tetto alla parte di erogazione connessa all'indicatore reddituale come invece comunemente viene previsto dalle maggior parte delle aziende che, superata una certa soglia di redditività, associano a qualsiasi maggior valore una quota fissa di premio. Di conseguenza, se le altre due aziende prevedono tetti massimi compresi tra i 3.000 ed i 4.000 euro, con il valore di *AgustaWestland* che supera di circa 500 euro quello di *Brembo*, il premio di *TenarisDalmine* può aumentare continuamente in proporzione all'aumento della redditività aziendale.

3.4. Modalità di erogazione

Anche per quanto riguarda le modalità di erogazione le tre aziende analizzate hanno scelto strategie diverse. Per quanto riguarda *AgustaWestland* è prevista una unica erogazione, relativa all'intero ammontare del premio, distribuita congiuntamente alla retribuzione di luglio dell'anno successivo a quello di effettiva maturazione. *Brembo*, invece, prevede una suddivisione delle quote da erogare. In particolare prevede degli anticipi con scadenza trimestrale, salvo poi prevedere un conguaglio finale calcolato come differenza tra il premio spettante in base valori consuntivi registrati al termine dell'anno e la somma delle anticipazioni elargite nel corso dell'anno. Una suddivisione ancora più accentuata la si riscontra nelle modalità di erogazione previste da *TenarisDalmine*, che

prevede, per ogni mese, l'erogazione di una parte di premio secondo uno scadenziario ben definito.

Non è stato ritenuto necessario valutare quali siano le modalità di erogazione considerabili “*migliori*” in quanto risulta difficile individuare un parametro oggettivo che permetta di stabilire quali siano le modalità in questo senso più vantaggiose per imprese e lavoratori. Si ritiene che ad incidere maggiormente su tali scelte non sia tanto la volontà di assecondare in modo diverso le esigenze dei dipendenti, quanto di seguire le necessità finanziarie di ciascuna realtà aziendale.

3.5. Calcolo dei vantaggi fiscali

Per l'analisi comparata delle incidenze fiscali si è deciso di operare in modo diverso rispetto a quanto fatto in precedenza. Alla luce dei risultati rilevati all'interno delle valutazioni dei singoli casi è stato ritenuto più strumentare staccarsi dai *case study* e generalizzare i risultati suddividendoli in base ad una discriminante: il valore delle erogazioni è superiore o inferiore rispetto al limite massimo che permette di assoggettare l'intero premio ad imposta sostitutiva. Nel caso in cui il premio erogato superi tale limite si nota che, a prescindere dall'ammontare effettivo del premio stesso, si subirà un maggiore prelievo fiscale in misura fissa, in termini assoluti e non percentuali, in base allo scaglione di reddito a cui si appartiene. A prescindere dal valore del premio, quindi, a causa del mancato rinnovo del regime di imposta sostitutiva del 10%, i lavoratori appartenenti al primo scaglione di reddito dovranno versare, nell'anno 2015, 390 euro in più all'erario, quelli appartenenti al secondo scaglione subiranno una maggiorazione di 590 euro, mentre per quelli appartenenti al terzo scaglione la maggiore imposizione avrà un valore di 810 euro.

Al contrario i dipendenti che beneficiano normalmente di un valore del premio inferiore rispetto ai limiti imposti dalle varie leggi di stabilità, e che quindi avrebbero potuto assoggettare l'intero valore del premio ad imposta sostitutiva, si vedranno gravati, a causa del mancato rinnovo del vantaggio fiscale, di una maggiore imposizione pari alla differenza percentuale tra l'aliquota dello scaglione in cui il premio verrà tassato ed il valore dell'imposta sostitutiva. Di conseguenza il maggiore carico fiscale si avvertirà soprattutto su coloro che registrano redditi più elevati.

Dai dati analizzati nei *case study* si evince che per le situazioni rientranti nella prima delle due ipotesi, per quanto riguarda l'ammontare della maggiore imposta da versare, si riscontrano valori inferiori in termini assoluti, ma maggiori in termini percentuali, rispetto a quelli rientranti nella seconda delle ipotesi. Di conseguenza, seppur dallo studio si denotano valori di maggiore imposizione superiori, per esempio, per *TenarisDalmine*, e quindi in generale per le aziende che erogano premi che eccedono il valore massimo che permette di assoggettare l'intero ammontare del premio ad imposta sostitutiva, questo dipende solamente dal maggior valore delle erogazioni connesse a questi casi. Il risultato più interessante e più indicativo è quello che si evince dall'analisi degli incrementi percentuali di imposta che grava sui lavoratori a causa del mancato rinnovo del premio. Si

deduce infatti che il mancato rinnovo del regime di imposta sostitutiva grava, in proporzione, soprattutto su chi percepisce premi più bassi. Per essi, infatti, la percentuale di premio che è necessario riversare nelle casse dello stato anziché diventare reddito disponibile è maggiore rispetto a coloro che percepiscono premi di importo superiore ai limiti massimi che permettevano di assoggettare l'intero ammontare ad imposta sostitutiva.

CONCLUSIONI

Analisi dei risultati

Nella parte di analisi quantitativa è stato possibile misurare in termini economici e percentuali quale sia stato quello che potremmo definire il *danno economico* a carico dei lavoratori causato dal mancato rinnovo dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato.

In particolare è doveroso specificare che le aziende scelte non sono state selezionate solo perché realtà di spicco nel panorama industriale del nostro Paese, ma anche e soprattutto perché si sono distinte, nel corso degli anni, per aver previsto una serie di premi di risultato ben costruiti e perché, dal punto di vista delle erogazioni, permettevano di analizzare situazioni differenti tra loro.

L'analisi quantitativa dei risultati ottenuti è già stata effettuata nel *paragrafo 3.5 della Sezione II* all'interno del quale si è proceduto ad analizzare gli impatti economici del mancato rinnovo del regime fiscale di vantaggio in precedenza previsto per i premi di risultato. Ciò che si intende fare ora è dare un giudizio di merito cercando di comprendere quali possibili ripercussioni avrà questa scelta politica sull'appetibilità di un istituto che assume valore strategico in un'ottica di competitività futura. In particolare, se l'obiettivo con cui, nel corso degli anni, aziende e sindacati si sono impegnate a costruire premi di risultato è stato quello di aumentare le *performance* e di conseguenza i *risultati aziendali*, a fronte del mancato rinnovo della detassazione sarà probabilmente fondamentale riassetare i parametri di redistribuzione delle maggiori ricchezze ottenute.

Se la scelta aziendale è quindi quella di valorizzare il maggiore impegno dei propri lavoratori attraverso riconoscimenti economici, è necessario ammettere che agli stessi dipendenti poco importa il valore lordo di tale premio, ma per essi sarà ovviamente più rilevante il valore netto che incasseranno in virtù del maggiore sforzo. Pertanto, se fosse possibile supporre l'esistenza di uno specifico parametro che correla tra loro il valore netto del premio di risultato ed il maggiore sforzo che il lavoratore è disposto a sopportare al fine di beneficiare di tale maggiorazione è evidente che, in seguito al mancato rinnovo dell'imposta sostitutiva, all'azienda costerà molto di più rispetto al passato stimolare i propri dipendenti ad compiere tale maggiore sforzo nello svolgimento della prestazione lavorativa.

La vera criticità, però, non sta tanto nel fatto, già di per se grave, che tale decisione alimenta l'ulteriore innalzamento del cosiddetto *cuneo fiscale*, ma piuttosto nella consapevolezza che con tale manovra si aumenta il *costo della produttività del lavoro* perché le aziende, per incentivare i dipendenti, dovranno essere disposte ad assorbire loro stesse il maggiore carico fiscale.

Una mancata coerenza tra obiettivi e strategie per raggiungerli

Questo studio si è aperto con un riferimento al “*The 2012 Ageing Report Economic and budgetary projections for the 27 EU Member*” con il quale la Commissione Europea nel 2012 segnalava la necessità di innalzare i livelli di produttività del lavoro al fine di non perdere competitività.

Uno degli elementi che permette di raggiungere tale obiettivo è indubbiamente la correlazione tra retribuzione e livello di produttività espresso dal singolo dipendente. In questo senso diviene fondamentale uno strumento che nella cultura delle relazioni industriali del nostro Paese fatica ancora a svilupparsi sia dal punto di vista quantitativo, sia dal punto di vista qualitativo, ovvero la contrattazione di secondo livello. Solo la contrattazione aziendale permette di assecondare al meglio le esigenze della controparte datoriale e gli interessi dei lavoratori. A penalizzare il diffondersi di tale strumento in Italia è sicuramente la struttura della realtà economica, caratterizzata da un alto grado di frammentazione in cui solo le mini e micro imprese a farla da padrone. A ciò bisogna però aggiungere una cultura che tende troppo spesso a vedere le relazioni industriali come uno scontro tra interessi contrapposti e non ad un punto di incontro di due parti che perseguono gli stessi obiettivi. Solo rendendo sempre più partecipi i dipendenti dei risultati, positivi e negativi, raggiunti dall'azienda sarà possibile stimolare l'incremento della produttività degli stessi lavoratori.

Nonostante questo sistema non sia ancora divenuto una prassi nel nostro Paese, è doveroso segnalare che alcune realtà positive anche in Italia si possono incontrare e le tre aziende analizzate in questa tesi ne rappresentano solo degli esempi.

Per favorire lo sviluppo del concetto di produttività si è cercato, nel corso degli anni, di incentivare la creazione di sistemi premianti prevedendo vantaggi fiscali e contributivi che li rendessero appetibili sia per le aziende che per i lavoratori. Nonostante questo spirito positivo e sebbene il periodo in cui viviamo sia caratterizzato da una classe politica che, di qualunque schieramento si parli, prova a raccogliere consenso promettendo una riduzione delle tasse, in particolare sui redditi, soprattutto quelli più bassi, e sul costo del lavoro, nessuno, tranne gli addetti ai lavori, si è accorto del mancato rinnovo dell'imposta sostitutiva del 10% sui premi di risultato. La criticità alla base di questo mancato rinnovo non va ricercata solo nella maggiore pressione fiscale, ma soprattutto in una mancanza di visione strategica in quanto si va a penalizzare l'appetibilità di un sistema che sarebbe stato fondamentale per rilanciare l'economia del nostro Paese.

BIBLIOGRAFIA

- A. Corvino e J. Tschöll (a cura di), *Salari e produttività nelle mani della contrattazione*, Bollettino speciale ADAPT n. 7, 23 febbraio 2011.
- A.L. Booth and J. Frank, *Earnings, Productivity, and Performance-Related Pay*, Journal of Labor Economics Vol. 17, No. 3, 1999.
- C. Dell'Aringa, *Politiche dei redditi e ruolo allocativo delle politiche retributive*, in DRI, n.1, 2003.
- E. Ceccotti, L. M. Colonna, C. Damiano, T. Ferigo, P. Pessa, M. Silveri, *Il premio di risultato nell'industria metalmeccanica*, Ediesse, 1997.
- E.P. Lazear, *Performance Pay and Productivity*, The American Economic Review, Vol. 90, No. 5, 2000.
- F. Fazio, M. Tiraboschi, *Un'occasione mancata per la crescita. Brevi considerazioni a proposito della misura di detassazione del salario di produttività*, Bollettino ADAPT, Annuario del lavoro 2012, 2012, ADAPT University Press, Modena.
- F. Fazio, *Taglio drastico alla (detassazione di) produttività*, Bollettino ADAPT, 12 giugno 2012, 1.
- G. F. Felicetti, *La retribuzione variabile: sistemi di incentivazione e costo del lavoro*, Il sole 24 ore, 2000.
- G. P. Cella (a cura di), *Il ritorno degli incentivi*, Franco Angeli, Milano, 1989.
- G. Zilio Grandi G., *La retribuzione. Fonti struttura funzioni*, 1996, Jovene, Napoli.
- G.P. Cella – T. Treu, *Relazioni industriali e contrattazione collettiva*, Il Mulino, 2009.
- H. Simon, *Bounded Rationality and Organizational Learning*; Organization Science, Vol 2(1), 1991.
- J. Pfeffer – R.I. Sutton, *Hard Facts, Dangerous Half-Truths, and Total Nonsense: Profiting from Evidence-Based Management*, Harvard Business School Press, 2006.
- L. Bellardi, *I diversi «sistemi» contrattuali dopo l'accordo quadro*, in AREL ELE, novembre 2009.
- L. Bellardi, *L'Accordo quadro e la sua applicazione nel settore privato: un modello contrattuale 'comune'?*. In: A. Andreoni (a cura di), *Nuove regole per la rappresentanza sindacale. Ricordando Massimo D'Antona*, 2010a, Ediesse, Roma.
- L. Bellardi, *L'attuazione dell'Accordo quadro: pluralità dei sistemi contrattuali ed eterogenesi dei fini. Alcune note di sintesi*, in DLRI, 2010b.
- L. Tronti, *La nuova regolamentazione della retribuzione*, in DLRI, 1996, 3.
- L. Zoppoli L., *Retribuzione, politiche dei redditi e tecniche regolative*, in DLRI, 1996, 3.
- L. Zoppoli, A. Alaimo, R. Santucci, G. Spagnuolo Vigorita, *Retribuzione incentivante e rapporti di lavoro*, Giuffrè editore, 1994.
- M. D'Antona, R. De Luca Tamajo, *La retribuzione ad incentivi: introduzione*, 1991, in DRI, 1.

- M. Leo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico: commento alle recenti novità in tema IAS, reddito di impres, CFC, cedolare secca, fondi comuni di investimento e premi di produttività : aggiornato al D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111*, Giuffrè editore, 2011.
- M. Tiraboschi, *Partecipazione sindacale valorizzata*, Il Sole 24 Ore, 15 febbraio 2011.
- M. Vitaletti, *La retribuzione di produttività*, Volume 27 di Collana della Facoltà di giurisprudenza Università degli studi di Teramo, Edizioni Scientifiche Italiane, 2013.
- N. Acocella, R. Leoni (a cura di), *Social pacts, employment and growth: a reappraisal of Ezio Tarantelli's thought*, Springer Verlag, Heidelberg, 2007.
- N. Cacace, P. M. Brandini, G. Scaiola, *Produttività e premi collettivi*, Edizioni Perrini, 1963.
- P. Tomassetti, *Boomerang FIAT?*, Bollettino ADAPT, 19 dicembre 2011.
- P. Tomassetti, *La produttività secondo Monti*, www.farecontrattazione.it, 28 gennaio 2013.
- T. Treu, *L'accordo del 23 luglio 1993: assetto contrattuale e struttura della retribuzione*, in RGL, 1993.
- T. Treu, *Le forme retributive incentivanti*, in RIDL, 4, 2010, p. 367.
- T. Treu, *Le forme retributive incentivanti*; Riv. it. dir. lav. 2010, 04, 637

La riproduzione degli allegati è riservata. Per maggiori informazioni si prega di contattare l'autore all'indirizzo e-mail and.cefis@gmail.com.