

NOVITÀ 2023

**Bonus carburante 2023 –
Detassazione premio di
produttività, riduzione aliquota
e temi aperti**

Carlo Dori

Pirola Pennuto Zei & Associati

Agenda

- 1. Mancata estensione dei Bonus 2022 nell'anno 2023 - Bonus carburante 2023**
- 2. Riduzione imposta sostitutiva dal 10% al 5% applicabile ai «premi di produttività»**
- 3. Problematiche «aperte» sulla detassazione e welfare.**

Mancata estensione dei «bonus» 2022 per l'anno 2023 - Bonus Carburante 2023 -

Mancata estensione dei «bonus 2022» nel 2023

Novità 2023

Bonus Disponibili nel 2022

Erogati dall'Inps:

- **Primo Bonus Anti inflazione – «Bonus Una Tantum di € 200».**

Una Tantum €200 nella mensilità di Luglio/Ottobre 2022 (L. 91 del 15/07/2022);

- **Secondo Bonus anti inflazione – «Bonus Una Tantum di € 150»**

Una Tantum €150 nella mensilità di Novembre 2022 (D.L. 144/2022);

Liberalità a disposizione del datore di lavoro:

- Bonus benzina esenti da tasse e contributi nel limite di € 200 (D.L. 21/2022);
- Estensione del limite di cui all'art. 51, comma 3 del Tuir prima a € 600 e poi ad € 3.000 (D.L. 176/2022).
- il limite di € 3.000 è distinto rispetto al differente limite di esenzione di € 200 posto a favore dei buoni carburante: la soglia di esenzione poteva arrivare a € 3.200.

Bonus Carburante 2023

Novità 2023

- Il DL 5/2023 ha previsto, anche per l'anno 2023, il bonus carburante di 200 euro esentasse.
- L'articolo 1, c. 1 stabilisce: «... che non concorre alla formazione del reddito del lavoratore, se di importo non superiore a 200 euro per lavoratore».
- Nell'ipotesi in cui il valore riconosciuto nel corso del 2023 sarà superiore al limite di 200 euro, l'intero importo dovrà essere assoggettato a tassazione (*Relazione illustrativa al DL 5/23*).
- Tale agevolazione è **aggiuntiva** rispetto al regime generale di esenzione ex art 51 c. 3 del TUIR, pari ad € 258,23 riferito ai beni ceduti e i servizi prestati dal datore di lavoro al lavoratore se di importo complessivo non superiore a 258,23 (€ 3.000 per l'anno di imposta 2022).



La Camera ha approvato in data 21 febbraio una modifica della norma in esame, prevedendo che «l'esclusione dal concordo alla formazione del reddito del lavoratore, disposta dal primo periodo, non rileva ai fini contributivi».

Secondo il dossier di lettura redatto dal Servizio studi della Camera dei Deputati, la nuova interpretazione *«si fonda sulla considerazione che l'esenzione aggiuntiva non è posta ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi»*.

Riduzione dell'imposta sostitutiva dal 10% al 5% applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti

Riduzione dell'imposta sostitutiva dal 10% al 5% applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti

- La manovra per l'anno 2023 ha previsto una riduzione, dal 10% al 5% dell'imposta sostitutiva **per le somme erogate a titolo di premio di risultato variabile** del settore privato **in base ad accordi di II livello, aziendali o territoriali** (escludendo quindi eventuali premi definiti nei contratti nazionali) **stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale** o di partecipazione agli utili d'impresa corrisposti nel 2023.



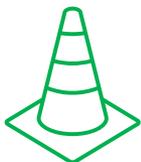
L'agevolazione si applica sì ai premi corrisposti nel 2023 ma che rispondano alle caratteristiche di cui sopra e non «sic et simpliciter» a tutti i premi (bonus) che il datore di lavoro corrisponde.

Riduzione dell'imposta sostitutiva dal 10% al 5% applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti

Sono rimaste immutate le «regole di base» previste per beneficiare della detassazione.

E quindi, in breve:

- i premi devono essere correlati a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione.
- I requisiti di cui sopra devono essere **INCERTI** e **MISURABILI** sulla base di indicatori **OGGETTIVI** riferiti ad un **PERIODO CONGRUO**, la cui individuazione è rimessa alla contrattazione collettiva
- Sono agevolabili i premi di importo **non superiori a 3.000 euro lordi.**
- Possono beneficiarne i lavoratori il cui reddito da lavoro dipendente, **non superi euro 80.000** (riferito all'anno precedente rispetto a quello di percezione delle somme senza includere eventuali premi percepiti ed assoggettati ad imposta sostitutiva).



Resta ferma la possibilità di conversione del premio in denaro in servizi di welfare

Problematiche aperte sul premio di produttività

- *Spunti di riflessione* -

Problematiche aperte sul premio di produttività

Somme soggette al regime agevolato di detassazione (art. 1 co. 182 L. 208/2015):

- *c. 182. Salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 per cento, entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi, i premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base di criteri definiti con il decreto di cui al comma 188, nonché le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa*

Problematiche aperte sul premio di produttività

“Premi di risultato” e criteri di misurazione (Decreto Interministeriale 25 marzo 2016)

Art. 2, c.1

- *...per premi di risultato si intendono le somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione misurabili e verificabili sulla base di specifici criteri individuati dal decreto siglato lo scorso 25 marzo.*

Art. 2, c. 2

- *I contratti collettivi aziendali o territoriali devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione che possono consistere nell'aumento della produzione o in risparmi dei fattori produttivi, ovvero nel miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi, anche attraverso la riorganizzazione dell'orario di lavoro non straordinario o il ricorso al lavoro agile (smart working), il cui raggiungimento sia **verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati.***

Problematiche aperte sul premio di produttività

Incrementalità - (Interpello 270/2021)

- L'AF ha legittimato il ricalcolo del parametro assunto quale elemento incrementale (Ebitda) in conseguenza di mesi di fermo.
- Ai fini del confronto del valore Ebitda tra due esercizi è legittimo individuare un criterio che porti ad una comparazione congrua del parametro.
- Nel caso di specie il valore del 2019 è stato rideterminato riducendolo in modo proporzionale rispetto ai giorni di fermo verificatisi nel 2020.

Problematiche aperte sul premio di produttività

Incrementalità – (Interpello 270/2021)

- *«Analogamente, non si ravvisano criticità nell'aver ricalcolato il valore di riferimento dell'indicatore di redditività costituito dall'EBITDA del 2019, dal momento che tale rideterminazione, in ragione del periodo di sospensione delle attività registratasi nel 2020, consente ugualmente di poter rilevare un incremento attuale di redditività, non configurandosi un confronto con un dato remoto».*
- *«In ragione di tali considerazioni, d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, si è dell'avviso che laddove al 31 dicembre 2020 l'Istante rilevi che il valore dell'EBITDA 2020 risulti incrementale rispetto al valore, ricalcolato come descritto, dell'Ebitda 2019, potrà applicare il regime fiscale previsto dall'articolo 1, comma 182, della legge di Stabilità 2016 al Premio di risultato relativo al 2020».*

Problematiche aperte sul premio di produttività

Gruppi di imprese - (Interpello 265/2022)

- Anche in presenza di un accordo aziendale che subordina l'erogazione del premio di risultato al raggiungimento di un obiettivo di gruppo per ottenere la detassazione, è indispensabile che l'incremento di produttività sia raggiunto nella specifica azienda.
- Legittimo sottoscrivere accordi che riconoscano l'erogazione del premio al raggiungimento del risultato di gruppo («cancello») ma per la detassazione è necessario che il risultato incrementale si sia realizzato a livello aziendale.
- Non è sufficiente che il risultato positivo sia misurato sull'intero gruppo.

Differenza tra «strutturazione dei premi» e «condizione di incrementalità» (Circ. AE 28/E del 2016 e 5/E del 2018)

Problematiche aperte sul premio di produttività

Gruppi di imprese - (Interpello 265/2022)

- *«In generale, il riconoscimento del beneficio fiscale richiede che la verifica e la misurazione dell'incremento, quale presupposto per l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10 per cento, siano effettuate a livello aziendale, in base ai risultati raggiunti al termine del periodo congruo di misurazione, dalla singola azienda che eroga il premio di risultato, **salvo la particolare ipotesi di contrattazione collettiva unitaria a livello di gruppo**».*
- *«Pertanto, anche se la contrattazione collettiva aziendale subordina l'erogazione del premio di risultato al raggiungimento di un obiettivo di gruppo, affinché il premio possa essere agevolato è necessario che l'incremento di produttività, redditività ecc. sia raggiunto dalla singola azienda, non essendo sufficiente il raggiungimento del risultato registrato dal Gruppo stesso».*

Problematiche aperte sul premio di produttività

Periodo Congruo - (Circ. AdE 29 marzo 2018, n. 5E)

- *Per periodo congruo deve intendersi il periodo di maturazione del premio di risultato, ovvero l'arco temporale individuato dal contratto al termine del quale deve essere verificato l'incremento di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, costituente il presupposto per l'applicazione del regime agevolato.*
- *La durata di tale periodo è rimessa alla contrattazione di secondo livello e può essere, indifferentemente, annuale o infrannuale o ultrannuale dal momento che ciò che rileva è che il risultato conseguito dall'azienda in tale periodo sia misurabile e risulti migliore rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo considerato.*
- *Il risultato precedente può essere costituito dal livello di produzione del semestre o dell'anno o anche del triennio precedente il semestre considerato, purché si tratti di un dato precedente a quest'ultimo e non un dato remoto, non idoneo a rilevare un incremento attuale di produzione.*
- *Non è, pertanto, sufficiente che al termine del periodo di maturazione del premio, l'obiettivo prefissato dalla contrattazione di secondo livello sia raggiunto, dal momento che è, altresì, necessario che il risultato conseguito dall'azienda risulti incrementale rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo di maturazione del premio.*

Problematiche aperte sul premio di produttività

Periodo Congruo - (Interpello 205/2019)

- L'Agenzia delle Entrate ha precisato che non è ammissibile una determinazione postuma dei criteri di determinazione del premio, ovvero che la stipula dell'accordo sia a ridosso del termine del periodo.
- I criteri vanno fissati e stabiliti con largo anticipo.

Nel caso in esame "ALFA" fa presente di avere sottoscritto in data 26 novembre 2018 un contratto integrativo aziendale di secondo livello con le Segreterie Nazionali di OO.SS. e con le RSA per definire i parametri di misurazione del Premio di Risultato a valenza annuale per il 2018, con erogazione nel mese di luglio 2019. La funzione incentivante delle norme in esame, così come specificato anche nei richiamati documenti di prassi, in tanto può ritenersi assolta in quanto la maturazione del premio, e non solo la relativa erogazione, avvenga successivamente alla stipula del contratto, sulla base del raggiungimento degli obiettivi incrementali ivi previamente definiti e misurati nel periodo congruo anch'esso stabilito su base contrattuale. Pertanto, i criteri di misurazione devono essere determinati con ragionevole anticipo rispetto ad una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi.

Problematiche aperte sul premio di produttività

Periodo Congruo - (Interpello 205/2019)

Tale condizione non risulta, tuttavia, soddisfatta nel caso di specie tenuto conto che i premi di risultato sono erogati sulla base di criteri individuati in un contratto la cui stipula è intervenuta in prossimità della scadenza del termine del periodo rilevante per la misurazione del raggiungimento dell'incremento (2018).

A parere della scrivente, la misurazione dell'incremento deve, infatti, avvenire sulla base di criteri predeterminati. Nell'ipotesi rappresentata, invece, il valore dell'indicatore della misura di risultato dell'EBITDA per l'anno 2018, e, quindi, il suo incremento rispetto al 2017, era in grandi linee già definito alla data del 26 novembre 2018.

Non appare ammissibile una determinazione 'postuma' o, come nel caso di specie, a ridosso del termine del periodo di maturazione del premio, inquanto i criteri di misurazione devono essere determinati con ragionevole anticipo rispetto ad una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi.

Problematiche aperte sul premio di produttività

Periodo Congruo - (Interpello 456/2019)

- L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la funzione incentivante si realizza quando la maturazione del premio (non solo la relativa erogazione), avvenga successivamente alla stipula del contratto aziendale, sulla base degli obiettivi incrementali previamente definiti e misurati nel periodo congruo stabilito.
- I criteri di misurazione devono essere determinati con ragionevole anticipo rispetto ad una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi.
- Qualora la misurazione degli indicatori individuati in un accordo integrativo del 2.7.2018, siglato per modificare in parte l'accordo base per la detassazione del 2016, rilevi, al 31.12.2018, un incremento del loro valore rispetto a quello che i medesimi indicatori registravano al 30.6.2018, l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10% potrà riguardare solo il 50% del premio di risultato del 2018.

Problematiche aperte sul premio di produttività

Periodo Congruo – Data Sottoscrizione Accordo (Interpello 36/2020)

- L'Agenzia ha chiarito che nel caso in cui il contratto preveda che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale è effettivamente incerto alla data della sua sottoscrizione, in quanto l'andamento del parametro adottato è suscettibile di variabilità, l'azienda, sotto la propria responsabilità, può applicare un sistema di tassazione agevolata con imposta sostitutiva del 10% al "premio di risultato" erogato al dipendente qualora al termine del periodo congruo sia conseguito il risultato incrementale.

Pertanto, qualora nel contratto aziendale/territoriale venga attestato che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale è - anche per circostanze eccezionali - effettivamente incerto alla data della sua sottoscrizione perché l'andamento del parametro adottato in sede di contrattazione è suscettibile di variabilità, si ritiene che l'azienda, sotto la propria responsabilità, possa applicare l'imposta sostitutiva del 10 per cento qualora al termine del periodo congruo sia conseguito il risultato incrementale. Anche in tali ipotesi resta fermo che l'agevolazione sarà applicata sull'intero importo stabilito nel contratto aziendale/territoriale, a nulla rilevando la data di sottoscrizione di quest'ultimo

Problematiche aperte sul premio di produttività

Periodo Congruo – Verifica risultato dopo firma accordo (*Interpello 550/2020*)

- L'Agenzia chiarisce che viene demandata all'azienda la valutazione sull'applicazione della tassazione agevolata.
- L'istante sosteneva la legittimità del regime agevolato dal momento che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale e l'erogazione del premio erano avvenuti successivamente alla stipula di un contratto integrativo.
- L'Agenzia stabilisce che non è sufficiente che l'obiettivo prefissato dall'accordo sindacale sia raggiunto ma è necessario che il risultato conseguito risulti incrementale rispetto al risultato antecedente all'inizio del periodo di maturazione del premio.
- Nel richiamare quanto già indicato nella risoluzione n. 36/E del 2020, l'Agenzia è dell'avviso che l'azienda, sotto la propria responsabilità, può applicare l'imposta sostitutiva del 10% qualora al termine del periodo congruo sia conseguito il risultato incrementale.

Problematiche aperte sul premio di produttività

Periodo Congruo – Verifica risultato dopo firma accordo (Interpello 550/2020)

- *..il regime fiscale di favore possa applicarsi sempreché il raggiungimento degli obiettivi incrementali alla base della maturazione del premio, previamente definiti nel contratto e misurati nel periodo congruo stabilito su base contrattuale, e non solo la relativa erogazione, avvenga successivamente alla stipula del contratto.*
- *Pertanto, i criteri di misurazione devono essere determinati con ragionevole anticipo rispetto ad una eventuale produttività futura non ancora realizzatasi.*
- *Tale circostanza è da intendersi in senso assoluto, non necessariamente ancorata ad uno specifico riferimento temporale, in ragione del quale si presumerebbero incerti gli obiettivi individuati nei contratti aziendali/territoriali sottoscritti entro una certa data del periodo congruo.*
- *Pertanto, qualora nel contratto aziendale/territoriale venga attestato che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale è - anche per circostanze eccezionali -effettivamente incerto alla data della sua sottoscrizione perché l'andamento del parametro adottato in sede di contrattazione è suscettibile di variabilità, [omissis] l'azienda, sotto la propria responsabilità, possa applicare l'imposta sostitutiva del 10 per cento qualora al termine del periodo congruo sia conseguito il risultato incrementale.*

Problematiche aperte sul premio di produttività

Periodo Congruo – Verifica risultato dopo firma accordo (Interpello 550/2020)

- *per le società sono disponibili strumenti di analisi e indicatori ampiamente affidabili atti a valutare l'andamento dei risultati economici conseguiti fino a un determinato momento e a ricavarne proiezioni puntate alla scadenza dell'esercizio interessato con risultati molto attendibili sui quali vengono infatti elaborate le strategie ed i comportamenti di mercato.*
- *Ciò considerato, si ribadisce che con la citata risoluzione n. 36/E del 2020, la scrivente ha demandato al sostituto d'imposta la verifica e la legittimazione circa l'effettiva sussistenza o meno dei requisiti richiesti per la tassazione agevolata.*

Welfare on Top e Premi Individuali

Premi individuali - (Direzione Regionale Lombardia n. 904-791/2017)



- La Direzione Regionale della Lombardia ha confermato la possibilità di collegare un piano welfare aziendale **a parametri incentivanti e premiali**.
- L'interpellante ha proposto un piano welfare premiale e incentivante, con l'assegnazione di un budget figurativo massimo e l'erogazione, **solo al raggiungimento di determinati obiettivi individuali** (primo anno) e **aziendali** (secondo anno), prevedendo una riduzione proporzionale in caso di raggiungimento parziale o inferiore degli obiettivi prefissati.
- Il sistema premiale descritto nell'istanza è un MBO – un vero e proprio sistema incentivante
- La Direzione Regionale Lombardia ha dato parere favorevole ad un piano welfare che correlato anche a parametri («obiettivi») individuali.

Welfare on Top e Premi Individuali

Premi individuali - (Risoluzione n. 55E/2020)

- *In altri termini, la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente deve essere coordinata col principio di onnicomprensività che, riconducendo nell'alveo di tale categoria reddituale tutto ciò che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro, riconosce l'applicazione residuale delle predette deroghe, in ragione anche della circostanza che i benefit ivi previsti non sempre assumono una connotazione strettamente reddituale.*
- *Pertanto, qualora tali benefit rispondano a finalità retributive (ad esempio, per incentivare la performance del lavoratore o di ben individuati gruppi di lavoratori), il regime di totale o parziale esenzione non può trovare applicazione.*
- *In particolare, si ritiene coerente con la portata dei commi 2 e 3 dell'articolo 51 in esame, il piano welfare che premia i lavoratori dell'azienda che abbia incrementato il proprio fatturato, con una graduazione dell'erogazione dei benefit in base alla Retribuzione Annuale Lorda, mentre non appare in linea con le medesime disposizioni, una ripartizione effettuata in base alle presenze/assenze dei lavoratori in azienda oppure una erogazione in sostituzione di somme costituenti retribuzione fissa o variabile dei lavoratori.*



Welfare on Top e Premi Individuali

Premi individuali - (Risoluzione n. 55E/2020)

- 
- Le predette disposizioni, derogatorie del principio di onnicomprensività stabilito dal comma 1 dell'articolo 51 del Tuir, avendo carattere agevolativo, non sono estensibili a fattispecie diverse da quelle previste normativamente, tra le quali non è compresa l'ipotesi di applicazione in sostituzione di retribuzioni, altrimenti imponibili, in base ad una scelta dei soggetti interessati.
 - *Non appare coerente, infatti, con la ratio sottesa alle disposizioni in materia di redditi di lavoro dipendente, consentire la riduzione dei redditi imponibili, fino al completo abbattimento degli stessi, in ragione della tipologia di retribuzione (in denaro o in natura) scelta dai soggetti interessati.*
 - *In tale ipotesi, infatti, si ritiene prevalente l'aspetto di fidelizzazione, che non viene meno anche nell'ipotesi di una graduazione nell'erogazione, sempreché tale ripartizione non trovi giustificazione nella valutazione dell'attività lavorativa del dipendente, sia singolarmente considerato che in gruppo, ovvero su valutazioni strettamente connesse alla prestazione lavorativa.*

Grazie dell'attenzione

Carlo Dori: carlo.dori@studiopirola.com