

## **SERVIZIO FISCALE**

**CIRCOLARE N. 28 – DEL 20.04.2018**

### **Detassazione e welfare aziendale: chiarimenti Agenzia entrate**

L'Agenzia delle entrate, in accordo col Ministero del lavoro, interviene con una lunga circolare, la n. 5/E del 29-3-2018, con la quale vengono esaminate le novità introdotte dalle leggi di bilancio 2017 e 2018 sui seguenti argomenti:

1. Modifiche introdotte alla detassazione dalla legge di bilancio 2017 e dal DL n. 50/2017
2. Conversione del premio di risultato in welfare aziendale
3. Modifiche introdotte dalle leggi di bilancio 2017 e 2018 all'art. 51, comma 2 del Tuir
4. Ulteriori chiarimenti in materia di premi di risultato e di benefit esclusi dal reddito

Nella presente trattazione seguiamo l'indice della circolare. In allegato è riportata l'elenco dei benefit e dei servizi di cui ai commi 2, 3 e 4 dell'articolo 51 del Tuir con le diverse caratteristiche.

Queste le norme e la prassi di riferimento

- art. 1, commi 182 a 190, legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016)
- art.1, commi 160 - 162, legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di Bilancio 2017)
- art. 55 decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96
- art. 1, commi 28 e 161, legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018)
- Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze del 25 marzo 2016
- Agenzia delle entrate circolare n. 38 del 15-6-2016

#### **1. Modifiche introdotte alla detassazione dalla legge di bilancio 2017 e dal DL n. 50/2017**

La Legge di bilancio 2017 ha modificato la normativa in materia di detassazione dei premi di risultato aumentando il limite di reddito per accedere al beneficio da 50.000 a 80.000 euro annui.

Viene ora precisato, non certo tempestivamente ma comunque in tempo per la dichiarazione dei redditi, che il nuovo limite si applica a partire dai premi di risultato erogati nel 2017, anche se maturati precedentemente o se erogati in virtù di contratti già stipulati (come noto il criterio di tassazione è quello di cassa).

Deve essere considerato il reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente assoggettato a tassazione progressiva compresi i premi di risultato assoggettati all'imposta sostitutiva, ad eccezione di quelli erogati sotto forma di benefit esclusi da tassazione. Sono esclusi i redditi assoggettati a tassazione separata.

In deroga a questa regola generale, per i dipendenti che nell'anno precedente a quello di erogazione del premio abbiano beneficiato delle agevolazioni previste per il rientro dei lavoratori in Italia (per i quali il reddito di lavoro dipendente è assunto in misura ridotta) il limite di euro 80.000 dovrà essere calcolato in base al reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito.

Per i lavoratori dipendenti che determinano il reddito sulla base della retribuzione convenzionale e per i dipendenti che, in quanto non residenti, non sono stati assoggettati a tassazione in Italia, il limite sarà calcolato sulla base del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero.

Come noto la stessa Legge di bilancio 2017 ha aumentato gli importi massimi del premio: nella generalità dei casi da 2.000 a 3.000 euro e da 2.500 a 4.000 in caso di aziende che adottano il coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro. D'ora in poi, in relazione al tetto, indicheremo 3.000/4.000 euro in riferimento, rispettivamente, al non coinvolgimento e al coinvolgimento dei lavoratori.

Sul sistema è però intervenuto anche l'articolo 55 del DL 50/2017. Per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro l'aliquota Ivs a carico del datore di lavoro è

ridotta di 20 punti percentuali e quella a carico del lavoratore è azzerata per una quota di erogazione del premio di risultato fino a 800 euro.

L'agevolazione opera per i premi previsti dai contratti sottoscritti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto (quindi dal 25-4-2017). Per i premi previsti da previgente contrattazione continuano ad applicarsi le disposizioni già vigenti il 24-4-2017, data di entrata in vigore del decreto.

La circolare afferma che i premi derivanti da contratti stipulati dopo il 24-4-2017 sono agevolabili nell'importo massimo lordo di euro 3.000<sup>1</sup> anche se corrisposti da aziende che adottano forme di coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro. Queste ultime però godranno anche della decontribuzione per datore di lavoro e lavoratore nei limiti individuati sopra.

Godono di tale regime anche i contratti modificati o integrati dopo il 24-4-2017 al fine di prevedere detto coinvolgimento. Questi contratti devono essere nuovamente depositati con le consuete modalità.

Per i contratti stipulati fino al 24-4-2017 il tetto è invece di 4.000 euro.

In merito al coinvolgimento paritetico dei lavoratori, riportiamo la parte di circolare che riprende e integra i concetti già indicati dalla precedente circolare n. 28/E del 2016: *...al fine di beneficiare dell'incremento dell'importo su cui applicare l'imposta sostitutiva, è quindi necessario che i lavoratori intervengano, operino ed esprimano opinioni che, in quello specifico contesto, siano considerate di pari livello, importanza e dignità di quelle espresse dai responsabili aziendali che vi partecipano con lo scopo di favorire un impegno "dal basso" che consenta di migliorare le prestazioni produttive e la qualità del prodotto e del lavoro.*

*Tenuto conto che le previsioni normative specificamente destinate al coinvolgimento paritetico dei lavoratori, potrebbero comportare un maggior ricorso a tale modalità organizzativa, si ritiene di dover fornire ulteriori indicazioni sul punto.*

*...il coinvolgimento paritetico dei lavoratori si realizza mediante schemi organizzativi che permettono di coinvolgere in modo diretto e attivo i lavoratori*

- i. nei processi di innovazione e di miglioramento delle prestazioni aziendali, con incrementi di efficienza e produttività,*
- ii. nel miglioramento della qualità della vita e del lavoro.*

La circolare fornisce poi una serie di indicazioni molto puntuali (a nostro avviso anche troppo puntuali rispetto alla normativa).

*Il coinvolgimento paritetico dei lavoratori deve essere formalizzato a livello aziendale mediante un apposito Piano di Innovazione ("Piano"). Il Piano è elaborato dal datore di lavoro, secondo le indicazioni del contratto collettivo di cui all'art. 51 del d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81. Il Piano può essere altresì elaborato mediante comitati paritetici aziendali costituiti secondo le modalità stabilite dai contratti collettivi di cui all'art. 51 d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81. I gruppi di lavoro di semplice addestramento o formazione non sono strumenti e modalità utili ai fini del coinvolgimento paritetico dei lavoratori.*

*Il Piano deve riportare*

- i. la disamina del contesto di partenza,*
- ii. le azioni partecipative e gli schemi organizzativi da attuare e i relativi indicatori,*
- iii. i risultati attesi in termini di miglioramento e innovazione*
- iv. il ruolo delle rappresentanze dei lavoratori a livello aziendale, se costituite.*

*Il Piano può contenere progetti di innovazione già avviati, dai quali si attendono ulteriori specifici incrementi di produttività, nonché progetti da avviare.*

*A titolo puramente esemplificativo, il Piano potrebbe indicare, tra le azioni, gli schemi organizzativi di innovazione partecipata ("SOP") o i programmi di gestione partecipata ("PGP"), che già trovano riscontro nelle prassi aziendali censite dalla Fondazione europea per il miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro (Eurofound). In particolare:*

*- i SOP sono forme di coinvolgimento diretto dei lavoratori nei processi d'innovazione. I SOP richiedono una comunicazione strutturata tra lavoratori e datore di lavoro. Esemplicativamente, tra i SOP si possono annoverare*

- i. i gruppi di progetto (gruppi volti a migliorare singole aree produttive, fasi del flusso, prodotti/servizi o sistemi tecnico organizzativi);*
- ii. la formazione specialistica e mirata all'innovazione;*
- iii. i sistemi di gestione dei suggerimenti dei lavoratori;*
- iv. le campagne di comunicazione sugli scopi e lo sviluppo di progetti/programmi di innovazione, (workshop, focus, seminari interattivi);*

*- i PGP attengono a forme di partecipazione diretta dei lavoratori per la gestione delle attività e delle conoscenze produttive nonché del tempo e del luogo di lavoro che consentono di combinare flessibilità, risultati aziendali e qualità della vita e del lavoro. Tra i PGP, esemplificativamente, si annoverano*

- i. il lavoro in team pianificato, strutturato e formalizzato con assegnazione di obiettivi produttivi e delega parziale al team per la gestione della polivalenza e della rotazione delle mansioni;*
- ii. i programmi di gestione della flessibilità spazio-temporale del lavoro in modo condiviso tra azienda e lavoratori (orari a menù, forme di part time a menù sincronizzate con gli orari aziendali, team di autogestione dei turni, banca delle ore, lavoro agile, etc.);*

---

1 Non è chiaro il motivo per cui la circolare fissa il limite a 3.000 euro. A nostro avviso doveva essere di 4.000 euro. Si tratta peraltro di una ipotesi ancora poco diffusa e che potrà essere analizzata nel tempo.

iii. le comunità di pratiche volte a sviluppare conoscenze operative su base volontaria con strumentazione tecnologica e social network (la comunità deve condividere e sviluppare autonomamente i sistemi di conoscenza).

A parte la terminologia e le sigle utilizzate, è opportuno ribadire che alla base di tutto ci deve essere per i lavoratori una reale possibilità di incidere sui processi decisionali.

## 2. Conversione del premio di risultato con beni e servizi di cui all'art. 51

La conversione in welfare aziendale dei premi di risultato è stata prevista già dalla Legge di stabilità 2016 limitatamente alle prestazioni di cui ai commi 2 e 3 (ultimo periodo) dell'articolo 51 Tuir.

Dal 2017 questa facoltà è estesa anche alle prestazioni di cui al comma 4. Come noto non sono prestazioni che non concorrono a formare il reddito, ma che vi concorrono per un valore convenzionale. Si tratta di:

- autoveicoli ad uso promiscuo,
- interessi su prestiti
- fabbricati concessi in locazione, uso o comodato
- servizi di trasporto ferroviario

La norma prevede esplicitamente che, ai fini del tetto dei 3.000/4.000 euro, il valore del benefit derivante dalla conversione sia determinato in base a quanto previsto dal citato comma 4 e non in base al valore reale del bene.

La conversione deve essere prevista dal contratto relativo al premio. Questo è tanto più valido in questo caso: si tratta infatti di benefici che hanno un costo per il datore di lavoro molto maggiore rispetto al valore convenzionale. Per i servizi di cui al comma 4 però non si usufruisce della detassazione, ma gli stessi sono sottoposti a tassazione ordinaria (aliquota progressiva Irpef) seppure, come specificato sopra, in base ai valori convenzionali dello stesso comma 4. Probabilmente questa scelta deriva dal fatto che si tratta di servizi di fruizione più individuale che collettiva.

La circolare esamina i quattro casi con esempi. Riportiamo di seguito il primo relativo all'utilizzo di autoveicoli rimandando alla lettura della circolare per gli altri casi.

*Esempio:*

- Premio di risultato agevolabile € 3.000
- Valore imponibile dell'auto concessa in uso promiscuo, in base alle tabelle ACI € 1.885,50 (€ 0,4190 x km. 15.000 \*30%)
- Base imponibile dell'auto, anche a seguito della conversione del premio di risultato, € 1.885,50, da assoggettare a tassazione ordinaria
- Base imponibile da assoggettare ad imposta sostitutiva o, a scelta del lavoratore, a tassazione ordinaria ovvero sostituita con gli altri benefit, € 1.114,50 (€ 3000 - € 1.885,50).

Se al lavoratore dipendente è trattenuta una somma per l'uso del veicolo aziendale (quota di reddito già assoggettata a tassazione), la base imponibile del benefit è ridotta di pari importo.

La circolare prende poi in esame la conversione del premio in alcuni specifici benefit:

- contributi alle forme pensionistiche complementari
- contributi di assistenza sanitaria versati ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale
- azioni

Nel caso di contributi a forme pensionistiche la particolarità consiste nell'aumento del tetto usufruibile: a quello di 5.164,57 euro (aumentati di 2.582,29 per 5 anni per i lavoratori di prima occupazione) previsto dal Tuir si aggiungono i 3.000 di tetto del premio. In questo caso la circolare non fa riferimento alla possibile elevazione del tetto a 4.000, come invece avviene per l'assistenza sanitaria. Non è chiaro se si tratti di un refuso o se vi sia una motivazione, che al momento sfugge.

E' inoltre previsto un ulteriore beneficio per il lavoratore: l'esclusione dal reddito dei contributi versati alla previdenza complementare in sostituzione dei premi di risultato non ha effetti sulla tassazione della prestazione pensionistica, cioè "*tali contributi non concorrono a formare la parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari...non solo in caso di erogazione della prestazione pensionistica ma anche nell'ipotesi di erogazione di anticipazioni o di riscatto della prestazione stessa*".

Anche per i contributi di assistenza sanitaria versati ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale opera un limite maggiorato: a quello di legge di 3.615,20 euro si sommano i 3.000/4000 del premio di risultato.

In questo caso però non ci sono disposizioni particolari su deducibilità o detraibilità delle spese sanitarie rimborsate dalla cassa. Pertanto la deduzione o detrazione degli oneri è possibile soltanto se la spesa è rimasta a carico del contribuente, condizione che non sussiste qualora la spesa sia sostenuta o rimborsata a seguito di contributi dedotti dal reddito o che non hanno concorso alla formazione del reddito, come nel caso di contributi versati in sostituzione di premi di risultato agevolabili.

Per la conversione del premio di risultato con azioni (articolo 51 comma 2 lettera g) del Tuir) la situazione è ancora diversa.

La lett. c) del nuovo comma 184-bis introdotto della legge di Bilancio 2017, consente la sostituibilità, in esenzione d'imposta, del premio di risultato con azioni della società/datore di lavoro o delle società del

gruppo anche nell'ipotesi in cui non siano rispettate le condizioni previste dalla lett. g). Non vale quindi il limite di 2.065,83 euro (cui si sommano i classici 3.000<sup>2</sup> del premio di risultato) e neppure la condizione di non cedibilità delle azioni da parte del dipendente prima del triennio dalla assegnazione nonché, anche oltre tale termine, al datore di lavoro o alla società emittente. Ne consegue che non si genererà reddito imponibile nei confronti del lavoratore che sostituisca, in tutto o in parte, il premio di risultato con azioni della società/datore di lavoro o del gruppo:

- *nel caso in cui l'offerta sia rivolta, anziché alla generalità, a categorie di lavoratori, purché in conformità alle previsioni contrattuali (aziendali e/o territoriali);*
- *nel caso in cui il valore delle azioni "convertite" superi il limite di euro 2.065,83 previsto per ciascun periodo d'imposta potendo, pertanto, essere assegnate azioni per un importo complessivo pari a euro 5.065,83 (2.065,83 + 3000 di premio convertito);*
- *qualora le medesime azioni siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro;*
- *qualora siano cedute prima che siano trascorsi tre anni dalla conversione del premio di risultato assoggettabile ad imposta sostitutiva.*

Riportiamo l'esempio della circolare:

- *1° febbraio 2018: assegnazione azioni, alla generalità dei dipendenti, per un importo complessivo di euro 2.000;*
- *10 marzo 2018: assegnazione di azioni a seguito della conversione del premio di risultato di valore pari ad euro 3.000;*
- *30 marzo 2018: riacquisto da parte della società/datore di lavoro delle azioni "convertite con il premio di risultato" per un valore di euro 1.500;*
- *2 aprile 2018: cessione a terzi di azioni "convertite con il premio di risultato" per il restante valore di euro 1.500.*

La cessione delle azioni potrà generare "reddito diverso" ai sensi dell'articolo 67, del TUIR, ma non reddito di lavoro dipendente (le plusvalenze ... sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito... ed il costo o il valore di acquisto assoggettato a tassazione ...).

Anche in questo caso intervengono le disposizioni in esame. Dal 2018 la plusvalenza fiscalmente rilevante è determinata dalla differenza tra il prezzo della vendita delle azioni e l'importo del premio di risultato erogato in azioni e non quello di acquisto (che sarebbe pari a zero).

### **3. Modifiche introdotte dalle leggi di bilancio 2017 e 2018 all'art. 51, comma 2 del tuir**

La prima normativa esaminata (Lb 2017) è quella relativa alla non imponibilità di contributi e premi versati a copertura del rischio di non autosufficienza o del rischio di gravi patologie (articolo 51 comma 2 lettera f-quater).

Come di consueto il benefit deve derivare da contratti accordi o regolamenti ed essere rivolto alla generalità o a categorie di dei dipendenti o di categorie di dipendenti. La copertura deve riguardare terapie di lungo corso (*stati di non autosufficienza del dipendente, che richiedono generalmente il sostenimento di spese per lunga degenza*) e malattie gravi (*rischio di insorgenza di malattie particolarmente gravi*).

Nella prima fattispecie (si tratta dei casi di cui alla lettera f) dell'articolo 15 del TUIR) il riferimento è alla circolare Agenzia entrate n. 28/E del 2016 (par. 2.3).

Le prestazioni sono individuate dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2) del Dm 27-10-2009. In assenza di questi requisiti i contributi versati dal datore di lavoro costituiscono reddito di lavoro dipendente salvo che non rientrino nel limite di 258,23 euro previsto dal comma 3 dell'articolo 51 del Tuir. Nel secondo caso il riferimento è all'elenco delle malattie professionali per le quali è obbligatoria la denuncia all'Ispettorato del lavoro, di cui all'articolo 139 del Dpr 1125/1965 (Dm 18-4-1973 da ultimo aggiornato con Dm 10-6-2014).

La prestazione esame può essere costituita da una polizza assicurativa ma anche da contributi *versati ad enti o casse non aventi i requisiti di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, o a fondi sanitari non iscritti all'anagrafe, nonché ad enti bilaterali così come definiti dall'articolo 2, comma 1, lett. h), del Dlgs 276/2003. ...le prestazioni di cui alla lettera f-quater) possono essere rese anche a fronte dei contributi versati ai sensi della precedente lett. a) dell'art. 51, alle casse aventi esclusivamente fine assistenziale.*

La circolare ricorda che le prestazioni in esame devono essere in favore del dipendente e non anche dei suoi familiari.

Una seconda novità riguarda la possibilità che i benefit siano erogati in base a contratto nazionale.

Anche in questo caso è la Legge di bilancio 2017 ad aver introdotto la norma<sup>3</sup> che, lo ricorda subito la circolare, ha portata generale e non riguarda soltanto la conversione di premi di risultato.

Di particolare importanza è la specificazione secondo cui *la norma di natura interpretativa, quindi con*

<sup>2</sup> Anche in questo caso non si parla dell'aumento del tetto a 4.000 euro.

<sup>3</sup> ...le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR ...si interpretano nel senso che le stesse si applicano anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro, del settore privato o pubblico, in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale

*effetto retroattivo, opera non solo relativamente alle opere e servizi disciplinati dalla lettera f), ma anche per "le somme e i valori" disciplinati dalle successive lettere f-bis), f-ter) e nella nuova lettera f-quater). Si ritiene, infatti, che queste ultime costituiscano una specificazione degli oneri di utilità sociale indicati nella lett. f) e, in quanto tali, da disciplinare unitariamente.*

La precisazione è di fondamentale importanza per fare un po' di chiarezza in un articolo 51 modificato in modo non organico.

Opportunamente la circolare precisa che la nuova disposizione *interpretativa non fa venir meno la possibilità che i benefit di cui alle richiamate lettere f), f-bis), f-ter) ed f-quater) siano erogati volontariamente, ovvero con regolamento aziendale che configuri l'adempimento di un obbligo negoziale.*

Ricordiamo che la distinzione tra volontarietà o obbligo contrattuale incide sulla deducibilità dai costi aziendali (nel primo caso limitata al 5 per mille del costo del lavoro, nel secondo totale).

Dal 2018 sono invece esenti le somme erogate o rimborsate ai dipendenti per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale.

Al comma 2 dell'articolo 51 è stata aggiunta infatti la lettera d-bis), con la quale è previsto che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente "le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12;".

Si devono quindi operare le consuete valutazioni:

- destinatari (la generalità o categorie di lavoratori e familiari a carico)
- fonte (volontaria o contratto-accordo-regolamento)
- modalità (erogazioni, rimborsi, spese dirette)

La circolare precisa che, per l'esclusione dal reddito imponibile delle somme erogate o rimborsate, è necessario che il datore di lavoro acquisisca e confermi la documentazione "comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con le finalità per le quali sono state corrisposte".

La stessa circolare precisa inoltre l'irrilevanza, ai fini dell'esclusione dalla base imponibile, della circostanza che le somme coprano o meno l'intero importo dell'abbonamento.

Per abbonamento ai mezzi di trasporto pubblico si intende un titolo di trasporto che consenta al titolare autorizzato di poter effettuare un numero illimitato di viaggi, per più giorni, su un determinato percorso o sull'intera rete, in un periodo di tempo specificato, quindi, sono ricompresi nell'ambito di operatività della norma in esame solo le spese/costi per gli abbonamenti che implicano un utilizzo non episodico del mezzo di trasporto pubblico.

Non sono agevolabili i titoli di viaggio che hanno una durata oraria, anche se superiore a quella giornaliera, quali ad esempio i biglietti a tempo che durano 72 ore, né le cosiddette carte di trasporto integrate che includono anche servizi ulteriori rispetto a quelli di trasporto quali ad esempio le carte turistiche che oltre all'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblici consentono l'ingresso a musei o spettacoli.

In fine per servizi di trasporto pubblico locale, regionale o interregionale devono intendersi quelli aventi ad oggetto il trasporto di persone, ad accesso generalizzato, resi da enti pubblici ovvero da soggetti privati affidatari del servizio pubblico sulla base di specifiche concessioni o autorizzazioni da parte di soggetti pubblici. Rientra in tale categoria qualsiasi servizio di trasporto pubblico, a prescindere dal mezzo di trasporto utilizzato, che operi in modo continuativo o periodico con itinerari, orari, frequenze e tariffe prestabilite.

Atteso l'ampio riferimento all'ambito "locale, regionale e interregionale" contenuto nella norma, il beneficio può riguardare gli abbonamenti relativi a trasporti pubblici che si svolgono tanto all'interno di una regione, quanto mediante attraversamento di più regioni.

Riteniamo quindi che siano compresi anche gli abbonamenti ferroviari a intercitty e alta velocità che non sono propriamente tra le categorie previste dalla legge, almeno secondo il lessico ferroviario.

#### **4. Ulteriori chiarimenti in materia di premi di risultato e di benefit esclusi dal reddito**

L'ultimo capitolo della circolare è di particolare importanza perché fornisce indicazioni, attese da tempo, su questioni relative al premio di risultato detassabile

Premi di risultato erogati da più datori di lavoro: limiti di premio agevolabile

Si tratta di una questione non di primo piano, ma comunque di qualche interesse per alcuni.

I limiti d'importo dei premi (3.000 euro elevati a 4.000 per le aziende coinvolgono in modo paritetico i lavoratori) sono riferiti a tutti i premi percepiti nell'anno dal dipendente, compresi quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili o di benefit detassati, anche se erogati da più datori di lavoro.

Il limite è di 4.000 euro se tutti i datori di lavoro hanno adottato sistemi di coinvolgimento dei lavoratori (codice 2 in CU 2017 punti 571 e 577).

Viceversa il limite è di 3.000 euro se non tutti i datori di lavoro adottano il coinvolgimento paritetico dei lavoratori. Se il premio complessivo è di ammontare superiore la detassazione opera per l'importo erogato dall'azienda che adotta il coinvolgimento paritetico dei lavoratori.

Spetta al lavoratore fornire al datore di lavoro tutte le informazioni necessarie per la corretta tassazione. Se questo non avviene e il datore di lavoro è indotto ad applicare l'imposta sostitutiva anche oltre il limite

di premio annuale, sarà cura del lavoratore correggere la situazione in sede di dichiarazione dei redditi, anche nel caso in cui il premio sia stato erogato sotto forma di benefit detassato.

Come specificato al punto 1, qualora il coinvolgimento dei lavoratori sia previsto da contratti stipulati dopo il 24-4-2017, la detassazione massima è di 3.000<sup>4</sup> euro ma scatta la decontribuzione fino a 800 euro. *Qualora un lavoratore abbia stipulato più rapporti di lavoro, il beneficio contributivo potrà essere usufruito dal successivo datore di lavoro fino ad esaurimento del plafond di 800 euro di premio.*

La circolare non osa affrontare la possibilità che vi siano due premi con "coinvolgimento dei lavoratori" derivante da contratti stipulati in periodi che comportano diverse agevolazioni. Per fortuna non si tratta di un istituto particolarmente diffuso.

#### Premi di risultato erogati ai lavoratori dipendenti in misura differenziata

La circolare prevede anche che il premio possa essere detassato anche se corrisposto in misura differenziata. È una prassi consolidata che attiene all'autonomia delle parti quella di differenziare l'importo del premio per livello e a volte per reparto, stabilimento ecc.

Meno diffusa, anche se possibile per l'Agenzia, l'attribuzione dei premi detassabili (ed eventualmente decontribuibili) in relazione alla performance individuale<sup>5</sup>.

È possibile anche la detassazione di premi calcolati in percentuale sulla retribuzione annua lorda o in ragione dell'appartenenza del lavoratore ad un determinato settore aziendale o anche in ragione dei giorni di assenza registrati nel corso del periodo di maturazione del premio (non deve essere computato tra le assenze il periodo obbligatorio di congedo di maternità come previsto dall'articolo 1, comma 183, della legge di Stabilità 2016).

In questo contesto è affrontato anche il tema cruciale del numero di obiettivi raggiunti.

L'Agenzia individua due situazioni

- l'erogazione del premio è subordinata al raggiungimento di diversi obiettivi, fra di essi alternativi (cioè situazioni in cui è sufficiente raggiungerne uno per ottenere l'intero premio)
- l'erogazione del premio è subordinata al raggiungimento di diversi obiettivi non alternativi tra di loro

Riportiamo il testo della circolare.

Nel primo caso è sufficiente il *raggiungimento incrementale di uno solo degli obiettivi misurato sulla base di appositi indicatori indipendentemente dalla circostanza che, con riferimento alle modalità di determinazione del quantum, le parti abbiano concordato di graduarne l'erogazione in ragione del raggiungimento degli stessi o di diversi obiettivi.*

*Volendo rappresentare quanto esposto con un esempio numerico, si ipotizzi che il risultato incrementale, rispetto all'anno precedente (es. 2017), è valutato in almeno uno dei seguenti obiettivi previsti nel contratto (misurati da specifici indicatori):*

*1) la redditività dell'azienda, parametrata al valore dell'Ebitda;*

*2) l'efficienza del lavoro, connessa alla posizione dell'azienda sul mercato.*

*In questo contesto viene previsto un premio di 1.000 euro così strutturato:*

*A. il 50% è legato alla qualità della produzione, misurata dal numero di pezzi difettosi prodotti (i.e. la riduzione anche soltanto di un punto percentuale rispetto al numero di pezzi difettosi prodotti nell'anno precedente determina l'erogazione di 500 euro; per un risultato uguale si eroga solo una quota parte pari a 250 euro; mentre per valori inferiori non si procede alla corresponsione del premio).*

*B. il 50% è legato all'innovazione tecnologica, misurata dal numero di brevetti depositati nell'anno dall'azienda (i.e. per un numero di brevetti superiore al valore dell'anno precedente (5) è erogata l'intera quota di 500 euro; per numeri uguali a 5 si corrisponde una quota parte pari a 250 euro; per numeri inferiori non si procede alla corresponsione di alcun premio).*

*...In questo contesto, alla conclusione dell'anno 2018, l'impresa registra una riduzione del numero di pezzi difettosi, conforme all'obiettivo stabilito nel contratto, mentre, diversamente, non risulta incrementato il numero di brevetti depositati dall'azienda rispetto al valore dell'anno precedente. Di conseguenza, l'ammontare del premio erogato sarà pari a 750 euro (dato dalla somma di 500 euro maturati con riguardo all'indicatore A e di 250 euro maturati in relazione all'indicatore B).*

*Il regime di detassazione in tale ipotesi opera sul premio di 750 euro, atteso che l'impresa ha conseguito risultati incrementali rispetto ad almeno uno degli obiettivi, tra loro alternativi, previsti nel contratto, a nulla rilevando a tal fine la strutturazione del premio.*

L'esempio riportato è abbastanza chiaro anche se nella realtà difficilmente capita di porre obiettivi alternativi.

È invece poco comprensibile la precisazione che la circolare fa in merito *alla diversa ipotesi in cui vi sia coincidenza nel contratto tra gli obiettivi previsti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva e quelli*

4 Vale quanto detto alla nota 1.

5 Si precisa infatti che *la circostanza che il premio sia, poi, differenziato per i dipendenti sulla base di criteri di valorizzazione della performance individuale, non si pone in contrasto con la condizione richiesta dalla legge per l'applicazione dell'imposta sostitutiva (e, per i contratti stipulati dal 24 aprile 2017, anche dell'agevolazione contributiva), data dal conseguimento da parte dell'azienda di un risultato incrementale che può riguardare la produttività, o la redditività, o la qualità, o l'efficienza o l'innovazione, in ragione di quanto previsto dal contratto aziendale o territoriale, da verificare attraverso gli indicatori numerici definiti dalla stessa contrattazione territoriale o aziendale.*

stabiliti ai fini della determinazione quantitativa del premio spettante per il singolo dipendente. A nostro avviso non è il contratto che determina gli obiettivi ai fini della detassazione. Il contratto definisce gli obiettivi che se raggiunti determinano il premio e, se coerenti con la legge, comportano la detassazione del premio. Anche il questo caso riportiamo l'esempio.

*Pertanto, prendendo l'esempio precedente, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ove nel contratto è contemplato il raggiungimento, in via alternativa, dei medesimi obiettivi previsti anche ai fini della determinazione del quantum (qualità della produzione e innovazione tecnologica), si ritiene che il regime di detassazione operi ugualmente sul premio di 750 euro (dato dalla somma di 500 euro maturati per effetto dell'incremento dell'indicatore A e di 250 euro spettanti in relazione all'indicatore B), in quanto il risultato incrementale si è comunque registrato su uno dei due obiettivi previsti come alternativi dal contratto (miglioramento della qualità della produzione).*

La seconda situazione è riferita a un contratto che prevede espressamente il raggiungimento di diversi obiettivi non alternativi tra di loro. In questo caso l'imposta sostitutiva troverà applicazione esclusivamente sulla parte di premio i cui relativi parametri/indicatori abbiano rispettato il requisito dell'incrementalità.

*Si ipotizzi, ad esempio, che venga definito un premio di risultato pari a 1.000 euro, il cui ammontare è determinato in ragione di diversi obiettivi (i.e. 500 euro a fronte del raggiungimento di un incremento del numero dei brevetti depositati; 500 euro in caso di riduzione del numero di pezzi difettosi prodotti); qualora il contratto preveda espressamente che tali obiettivi rilevino autonomamente, in modo tale, quindi, che le somme messe a disposizione possano essere considerate alla stregua di singoli premi a sé stanti, strettamente - ed esclusivamente - legati al parametro/obiettivo assegnato, si ritiene che il regime di detassazione operi esclusivamente sul premio relativo agli obiettivi che abbiano registrato il requisito dell'incrementalità (es. riduzione della percentuale di pezzi difettosi prodotti rispetto al periodo di riferimento stabilito nel contratto).*

Di fatto il premio erogato sarà soltanto di 500 euro (in relazione all'unico obiettivo raggiunto) e potrà essere detassato in quanto si tratta di un risultato incrementale.

Questo esempio è senz'altro più attinente alla realtà. Ci sembra infatti che i contratti di secondo livello, quando prevedono una pluralità di parametri, non li pongano in alternativa tra di loro, ma costruiscano un premio fatto di tante parti. È il caso ad esempio dell'Ert per le cooperative sociali come disciplinato dagli accordi territoriali di 2° livello, sulla base delle previsioni del ccnl 16-12-2011.

La circolare non affronta un tema che invece si può incontrare e cioè il caso in cui vi sia una pluralità di obiettivi alcuni dei quali non coerenti con le disposizioni di legge.

Ci sembra che in questo caso la detassazione possa operare soltanto sulla parte premio che risponde a due requisiti:

- l'obiettivo è coerente con quanto previsto dalla legge
- il risultato è incrementale rispetto al parametro

Si pensi a un Ert per le cooperative sociali in cui i obiettivi siano i seguenti:

- a) Andamento del fatturato (importo premio 100 euro)
- b) Andamento dell'occupazione: peso ponderale (importo premio 100 euro)
- c) Margine operativo lordo / Rapporto fatturato (importo premio 300 euro)
- d) Tempi di pagamento (importo premio 200 euro)

I primi due parametri non sembrano coerenti con quanto previsto dalla normativa vigente mentre gli ultimi due sì.

Se si fosse verificato il superamento degli obiettivi b) e c) spetterebbe un premio di 400 euro che sarebbe detassabile per 300 euro per le cooperative che hanno superato l'obiettivo a livello aziendale.

Più complessa la situazione in cui a livello provinciale fossero superati gli obiettivi a) e b) (non coerenti) e nell'impresa fosse superato l'obiettivo c) o d). In questo caso il premio spetterebbe, ma sarebbe opportuno che non fosse detassato in quanto i risultati a livello provinciale non sono coerenti alla legge.

In assenza di una precisa indicazione dell'Agenzia sono quindi possibili interpretazioni oltre a quella mediana appena esposta del premio parzialmente detassabile. Si potrebbe infatti arrivare alla conclusione che un premio è detassabile interamente a condizione che almeno un parametro coerente sia raggiunto o al contrario di un premio non è detassabile nella sua interezza;

Periodo di misurazione del risultato incrementale raggiunto dall'azienda

Anche questo argomento è di grande interesse.

L'articolo 2, comma 2, del Dm stabilisce che "I contratti collettivi ... devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi .... rispetto ad un periodo congruo definito dall'accordo ...".

Da alcune interpretazioni emerse in fase di prima applicazione, sembrava che il periodo di confronto dovesse essere quello immediatamente precedente. Anche in questo caso invece l'Agenzia lascia spazio di manovra.

La circolare chiarisce innanzitutto che 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 ecc., 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. L'importante infatti è che il risultato conseguito dall'azienda in tale periodo sia misurabile e risulti migliore rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo considerato.

Questo l'esempio proposto: *nell'ipotesi in cui il contratto individui come obiettivo aziendale l'ammontare di produzione nel semestre, ai fini dell'applicabilità del regime agevolato al premio maturato in tale periodo, dovranno essere messi a confronto il livello di produzione che l'azienda ha conseguito nel semestre considerato con quello antecedente l'inizio del semestre.*

*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.*

Come dicevamo la precisazione è importante perché il periodo di confronto spesso è ultrannuale (in genere triennale).

Vi è un'ulteriore questione non affrontata e cioè quando l'obiettivo non fa riferimento a un periodo precedente, ma a un valore determinato tra le parti (ad esempio un mol superiore al 5% del fatturato, scarti inferiori all'1% della produzione). A nostro avviso una pattuizione di questo tipo è coerente con quanto previsto dalla Legge a condizione che l'obiettivo non sia incongruo (ad esempio scarti inferiori all'1% quanto nel triennio precedente sono stati sempre inferiori allo 0,5%). La circolare però non sdogana questa modalità e quindi ne rende incerto l'utilizzo.

D'altra parte la logica incrementale solo rispetto a periodi precedenti può portare a obiettivi non più raggiungibili (gli scarti sono pari a zero, i tempi di pagamento sono quelli previsti dalla legge). A questo punto in mancanza di un chiarimento sulla possibilità di definire un obiettivo "fisso", si dovrà cambiare obiettivo (anche se all'azienda poteva interessare il mantenimento di quel risultato).

La fissazione di un obiettivo fisso potrebbe essere utile anche nel caso di obiettivi nuovi che non hanno una misurazione storica.

#### Premi erogati in assenza di rappresentanze sindacali aziendali

Come noto il premio deve essere previsto da contratti aziendali o territoriali di cui all'articolo 51 del Dlgs 81/2015 *vale a dire contratti stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria.*

La soluzione proposta dall'Agenzia è un po' eccentrica. In caso di mancanza di Rsa/Rsu si ipotizza che l'azienda possa *recepire il contratto collettivo territoriale di settore e, conseguentemente, al ricorrere delle condizioni richieste, applicare l'imposta sostitutiva sui premi di risultato erogati in esecuzione di tale contratto territoriale.* I contratti di settore in genere non devono essere recepiti dalle imprese del settore ma, se stipulati da associazioni comparativamente più rappresentative, applicati. In questo senso vanno ad esempio le norme in materia di minimali di contribuzione.

Ancora più bizzarra l'ipotesi in cui non sia stato stipulato un contratto territoriale di settore: *l'azienda potrà adottare il contratto territoriale che ritiene più aderente alla propria realtà, dandone comunicazione ai lavoratori, il quale sarà recepito non solo per la previsione agevolativa, ma anche per la regolamentazione di altri aspetti del rapporto di lavoro.* Se si vuole veramente dare premi legati all'aumento di produttività, redditività ecc. la strada non è questa.

È invece possibile utilizzare l'accordo quadro stipulato dalle associazioni cooperative e sindacati relativamente alle imprese senza rappresentanza (accordo 26-7-2016) poi declinato in accordi territoriali.

#### Registrazione del contratto

Secondo l'Agenzia il termine di 30 giorni per il deposito dei contratti di secondo livello che prevedono premi di risultato (art. 5 Di 25-3-2016) è *da intendersi quale ordinario fermo restando che i premi di risultato risulteranno agevolabili sempreché i contratti aziendali o territoriali al momento della erogazione del premio siano già stati depositati, unitamente alla dichiarazione di conformità del contratto alle previsioni della legge.*

La precisazione stempera la rigidità della norma e può far rientrare nella sfera della detassazione premi, o ristori, per i quali non era stato rispettato il termine. Questo ovviamente non autorizza la determinazione di premi quando si conosce già il risultato. Ad esempio è molto rischioso, e quindi sconsigliabile, sottoscrivere un accordo nell'aprile 2019 che fa riferimento a dati, di bilancio, produttivi o altro, riferiti al 2018 in quanto è presumibile che a quell'epoca siano conosciuti.

#### Risultati aziendali territoriali o di gruppo

La circolare ribadisce una questione già in parte conosciuta e di grande importanza per Confcooperative che opera in settori in cui spesso la contrattazione di secondo livello è territoriale. *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.*

*Pertanto, anche se il contratto prevede l'erogazione di premi in base ad incrementi di risultato raggiunti a livello territoriale dalle aziende cui quel contratto territoriale si riferisce, tale condizione non è sufficiente ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale, essendo comunque necessario che l'incremento di risultato sia verificabile nei confronti della singola azienda che eroga il premio. La singola azienda, pur essendo tenuta sulla base del contratto ad erogare il premio in quanto il settore ha raggiunto complessivamente un risultato incrementale positivo, non può riconoscere ai dipendenti l'agevolazione fiscale se il proprio risultato non sia incrementativo rispetto all'analogo parametro del periodo precedente.*

Una tipologia di contratto territoriale che non genera problemi è quella in cui sono individuati parametri uguali per tutti che vengono poi misurati in sede aziendale.



Anche per i gruppi aziendali, se la contrattazione subordina l'erogazione del premio di risultato al raggiungimento di un obiettivo di gruppo, la detassazione opera soltanto se l'incremento di produttività, redditività ecc. è raggiunto dalla singola azienda, non essendo sufficiente il raggiungimento del risultato registrato dal Gruppo stesso.

Costituisce eccezione a questo principio l'ipotesi in cui *i rapporti di lavoro subordinato siano gestiti, nell'ambito del Gruppo, in maniera unitaria ed uniforme e la contrattazione collettiva, vincolante per tutte le aziende del Gruppo, venga centralizzata in capo ad una sola società (di solito la casa-madre). Non potrà in alcun caso essere ammessa al raggiungimento di tali obiettivi la partecipazione di società non residenti in Italia.*

#### Anticipazioni e Acconti di premi di risultato

L'erogazione del premio può avvenire fisiologicamente solo dopo la verifica del risultato conseguito dalla azienda.

Al premio erogato prima della verifica, e conforme ai presupposti richiesti per l'agevolazione, si può applicare l'imposta sostitutiva conguagliando le eventuali maggiori trattenute operate, con la prima retribuzione utile o entro la data di effettuazione delle operazioni di conguaglio.

Viceversa se su acconti e anticipazioni è stata applicata la tassazione ordinaria in quanto non è stato possibile effettuare la verifica entro i termini per il conguaglio fiscale, il lavoratore potrà recuperare la maggior imposta pagata in sede di dichiarazione dei redditi. In alternativa il lavoratore dipendente può presentare istanza di rimborso. Il datore di lavoro dovrà rilasciare una nuova certificazione unica attestante la sussistenza del presupposto per l'applicazione del beneficio fiscale.

*In tale ipotesi il tardivo invio della nuova Certificazione Unica all'Agenzia delle Entrate non comporterà l'applicazione di sanzioni, atteso che il mancato rispetto dei termini previsti per l'invio non è determinato da inadempienze del datore di lavoro.*

Il regime fiscale agevolato può applicarsi anche all'acconto a condizione che sia riscontrabile al momento della relativa erogazione un incremento in linea con l'obiettivo individuato dal contratto.

In caso di più acconti, ad esempio trimestrali, *sarà necessario sommare il risultato registrato nel trimestre di riferimento con quelli registrati nei trimestri precedenti: il regime fiscale agevolato potrà trovare applicazione qualora il risultato complessivo dei trimestri considerati risulti incrementale rispetto al parametro di riferimento individuato dal contratto.*

*Se al termine del periodo congruo non si registra l'incremento individuato dal contratto, il datore di lavoro, dovrà emettere una nuova Cu e recuperare le minori imposte versate o indicare al dipendente di provvedervi in sede di dichiarazione.*

Come si vede gli acconti sono piuttosto complicati da gestire e quindi se possibile da evitare o comunque da mantenere all'interno dello stesso periodo di imposta.

#### Benefit sostitutivi di premi di risultato erogati mediante voucher: momento di percezione

La modalità di percezione dei premi di risultato attraverso benefit apre un fronte anche in merito al momento di percezione. Il tema è rilevante soprattutto quando la percezione interessa due anni e la l'esenzione è soggetta a determinati limiti di valore (ad esempio contributi a casse di assistenza sanitaria, beni e servizi erogati per un importo complessivo non superiore a 258,26 euro).

La circolare fornisce una interpretazione di buon senso per la quale *il momento di percezione coincide con quello in cui il fringe benefit esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente.*

Per quanto riguarda i voucher (che l'articolo 6 comma 1 6 del decreto 25-3-2016 connota come titolo di legittimazione rappresentativo di una specifica utilità) *il benefit si considera percepito dal dipendente, ed assume quindi rilevanza reddituale, nel momento in cui tale utilità entra nella disponibilità del lavoratore, a prescindere che il servizio venga fruito in un momento successivo.*

La stessa linea deve essere tenuta nel caso in cui le prestazioni di welfare aziendale siano erogate direttamente dal datore di lavoro. Pertanto ai fini delle imposte dirette, l'eventuale rilevanza reddituale emerge nel momento in cui il dipendente opta per la fruizione del benefit o del rimborso.

#### Benefit erogati a categorie di dipendenti

Come noto uno dei pilastri della non imponibilità di somme e i valori percepiti in relazione al rapporto di lavoro dipendente è che siano offerte alla "generalità dei dipendenti" ovvero a "categorie di dipendenti".

Vi quindi imponibilità di tali somme o i servizi quando siano rivolti ad personam, ovvero costituiscano dei vantaggi solo per alcuni e ben individuati lavoratori.

E' stato già chiarito da tempo che si considera assolta la condizione anche se alcuni lavoratori non fruiscono di fatto delle predette "utilità".

Per "categorie di dipendenti" non si intendono solo quelle previste nel codice civile (dirigenti, operai, etc.), bensì a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dipendenti di un certo livello o di una certa qualifica, ovvero tutti gli operai del turno di notte ecc.), purché tali inquadramenti siano sufficienti ad impedire, in senso teorico, che siano concesse erogazioni ad personam in esenzione totale o parziale da imposte.

Molto interessante l'interpretazione collegata alla conversione dei premi in welfare: *può peraltro configurarsi quale "categoria di dipendenti" l'insieme di lavoratori che avendo convertito, in tutto o in parte, il premio di risultato in welfare ricevono una "quantità" di welfare aggiuntivo rispetto al valore del premio, in ragione del risparmio contributivo di cui a seguito di tale scelta beneficia il datore di lavoro.*

### Contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale

Viene ripreso a questo punto un tema affrontato nella seconda parte della circolare con riferimento alle prestazioni rese al lavoratore da parte della cassa sanitaria.

Non ci sono criticità se le casse sanitarie operano rispettando principi di mutualità; ne sorgono se per ciascun iscritto/dipendente vi è una stretta correlazione fra quanto percepito dalla cassa a titolo di contribuzione ed il valore della prestazione resa nei confronti del lavoratore o dei suoi familiari e conviventi (ad esempio se la prestazione sanitaria non può mai eccedere, in termini di valore, il contributo versato dal dipendente o dal suo datore di lavoro).

Secondo l'Agenzia in questi casi il lavoratore non può beneficiare della non concorrenza al reddito di cui all'articolo 51, comma 2, lettera a) del Tuir per le casse aventi finalità mutualistica, ma della detrazione prevista per spese sanitarie rimaste a carico.

Riteniamo che questa esclusione non operi quando vi è un tetto alle prestazioni di tipo diverso. Il poter avere prestazioni limitate ma comunque superiori ai contributi versati non dovrebbe far venir meno il principio di mutualità.

Per evitare un non corretto prelievo fiscale in qualità di sostituto d'imposta, il datore di lavoro dovrà quindi accertarsi della mutualità della cassa.

### Rimborsabilità delle spese sostenute nei precedenti periodi d'imposta e conservazione della documentazione

L'ultimo punto della circolare riguarda sempre il welfare. Una delle novità introdotte negli ultimi anni in materia di somme esenti è la possibilità per il datore di lavoro di rimborsare il lavoratore delle somme spese anziché fornire servizi. Si tratta delle lettere d-bis, f-bis ed f-ter, comma 2, articolo 5 del Tuir.

Questo può comportare una sfasatura tra il momento in cui la spesa sostenuta quello in cui viene appunto rimborsata.

La circolare interviene su questo punto in modo risolutivo ma limitatamente a quanto previsto dalle lettere f-bis e f-ter (per le spese degli abbonamenti al trasporto pubblico – lettera d-bis – i rimborsi dovranno essere effettuati nell'anno in cui sono sostenute le spese).

Non necessariamente quindi i rimborsi devono essere erogati nel medesimo anno in cui le spese sono state sostenute. *L'importo del rimborso rileverà nell'anno in cui il datore di lavoro restituisce al lavoratore l'onere da questi sostenuto, fermo restando che ai fini del limite fissato dal comma 182 dell'art. 1 della legge di Stabilità 2016 (i 3.000/4.000 euro di limite massimo annuo di premio detassabile), così come modificato dalla legge di Bilancio 2017, invece, il benefit rileverà nel periodo d'imposta in cui il dipendente ha optato per la conversione del premio di risultato.*

L'Agenzia ricorda che la CU 2017 riserva un'apposita sezione ai "Rimborsi di beni e servizi non soggetti a tassazione" ai sensi dell'art. 51 del TUIR. Tra le informazioni che il sostituto d'imposta/datore di lavoro deve fornire, il "punto 701" individua l'anno nel quale è stata sostenuta la spesa rimborsata dallo stesso sostituto.

Il datore di lavoro ha l'onere di acquisire, controllare e conservare la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con le finalità per le quali sono state corrisposte. Tale obbligo di conservazione scatta sia che il datore di lavoro eroghi direttamente le somme ai dipendenti, sia nell'ipotesi in cui rimborsi l'onere sostenuto dai propri dipendenti.

In merito l'Agenzia ha richiamato la risoluzione 21-7-2017 n. 96. In particolare *qualunque documento informatico avente rilevanza fiscale deve possedere, tra le altre, le caratteristiche della immodificabilità, integrità ed autenticità* (articolo 2 Dm 17-6-2014, articolo 3 Dpcm 13-11-2014 e 3-12-2013).

Garantite tali caratteristiche i documenti analogici possono essere sostituiti, nel rispetto del procedimento previsto dall'art. 4 del D.M. 17 giugno 2014, dalle relative copie informatiche di cui all'articolo 23-bis del D.lgs. n. 82 del 2005 (c.d. "Codice dell'Amministrazione Digitale" o "CAD").