

# **Detassazione e benefit secondo la circolare 28/E del 2016 dell’Agenzia delle Entrate.**

---

CENTRO STUDI

Circolare n.07 del 2016



*Carissimi amici e amiche,*

si avvicinano le vacanze, che sicuramente ci siamo tutti meritati; vogliamo salutarvi inviandovi una circolare del Centro Studi “particolare”, stimolati da alcune considerazioni di amici e amiche (soci e socie). Abbiamo provato a rivisitare e rendere leggibile (fin dove abbiamo potuto) la Circolare 28/E del 2016 dell’Agenzia delle Entrate anche per i non addetti ai lavori. Si tratta di una Circolare, quella dell’Agenzia, che tocca un tema molto importante: la detassazione e dei benefit previsti dall’articolo 100 del TUIR (vi lasciamo la suspense su cosa siano). Abbiamo provato a far questo perché crediamo essa debba far parte del bagaglio di tutti anche se poi va data in pasto ai tecnici. Non ci resta che augurarvi Buone Vacanze con un a rivederci a Settembre.

*David Trotti e Maurizio Manicastrì*  
*Coordinatori Nazionali del Centro Studi AIDP*

<b>Punti toccati dalla Circolare</b>	<b>Annotazioni ed attenzioni</b>
<b>DATORE DI LAVORO</b>	
L’agevolazione risulta riservata, come per il passato, al settore privato.	Rientrano nel settore privato anche le Agenzie di somministrazione e queste anche nel caso in cui i propri dipendenti prestino attività nelle pubbliche amministrazioni.
<b>AZIENDE PUBBLICHE</b>	
Sono escluse dalla applicazione dalla detassazione le Amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001, ossia <i>“tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l’Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche</i>	Vi rientrano però i premi e gli utili erogati ai dipendenti di enti pubblici economici, in quanto tali enti non rientrando tra le amministrazioni pubbliche possono essere compresi nel settore privato.

<i>amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.”.</i>	
<b>AZIENDE NO PROFIT:</b>	
Il beneficio può essere attribuito anche in relazione ai premi erogati ai propri dipendenti da enti del settore privato che non svolgono attività commerciale.	Ricordiamo che il Ministero del Lavoro ha chiarito che: <i>l'espressione somme erogate a livello aziendale va inteso in senso atecnico, con la conseguenza che il beneficio può essere attribuito anche ai datori di lavoro non imprenditori e che il riferimento al settore privato sembrerebbe finalizzato solo ad escludere le pubbliche amministrazioni.</i>
<b>ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI:</b>	
Anche per essi la detassazione risulta applicabile.	Sempreché le retribuzioni che erogano ai propri dipendenti rispondano alle caratteristiche previste dalla norma.
<b>SOGGETTI COINVOLTI:</b>	
Titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente a quello di percezione delle somme agevolate, a euro 50.000.	Il limite deve essere calcolato tenendo conto dei redditi di lavoro dipendente conseguiti nell'anno precedente a quello di applicazione dell'agevolazione, anche se derivanti da più rapporti di lavoro, e deve comprendere anche le pensioni di ogni genere e gli assegni equiparati ai redditi di lavoro dipendente.
Nel computo del limite debbono essere considerate le retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti impegnati all'estero, anche se non assoggettate a tassazione in Italia.	
Il regime premiale si applica anche se il limite di 50.000 euro sia stato superato per effetto del conseguimento di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente, compresi i redditi ad essi assimilati.	
I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero da soggetti residenti, assoggettati a tassazione in Italia ai sensi dell'articolo 51, comma 8-bis, del TUIR, devono essere computati nel limite reddituale di euro 50.000 sulla base dell'ammontare convenzionale ivi previsto.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esempio: un soggetto che nel 2016 assume la residenza in Italia e riceve retribuzioni premiali, se nel 2015, anno in cui era residente all'estero, ha lì svolto attività di lavoro dipendente, deve verificare se il reddito di lavoro dipendente tassato all'estero sia stato di ammontare superiore a 50.000 euro.</li> <li>• L'applicazione dell'imposta sostitutiva riguarda solo i casi in cui la retribuzione premiale non è assorbita dalla determinazione forfetaria della base imponibile convenzionalmente determinata.</li> </ul>
<b>CATEGORIE E REDDITI ESCLUSI:</b>	

Coloro che non godono di redditi di lavoro dipendente.	Esempio: i soggetti titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente (es.cococo).
Redditi di lavoro assoggettati a tassazione separata.	
Quota maturanda di TFR richiesta dal lavoratore e liquidata in busta paga (c.d. Q.u.I.R.), in quanto reddito ordinario dal punto di vista fiscale.	
<b>PARTICOLARITÀ</b>	
Il regime agevolato è applicabile anche se nell'anno precedente non sia stato conseguito alcun reddito di lavoro dipendente.	
E' irrilevante il superamento della soglia di reddito di lavoro dipendente di euro 50.000 nell'anno in cui sono erogati i premi agevolati o gli utili.	
<b>LE RETRIBUZIONI AGEVOLABILI</b>	
L'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale del 10 per cento si applica ai <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 dei criteri definiti con il Decreto di cui al comma 188”</i> , nonché alle <i>“somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa”</i> . Per premi di risultato si intendono <i>“le somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione”</i> .	
Rientrano anche i ristorni ai soci lavoratori di cooperative nella misura in cui siano conformi alle previsioni introdotte dalla legge di Stabilità per il 2016 e dal Decreto.	La cooperativa è tenuta a depositare, in luogo del contratto, il verbale con il quale l'assemblea dei soci ha deliberato la distribuzione dei ristorni. Anche la distribuzione dei ristorni deve risultare dal modello di dichiarazione, attraverso la compilazione della sezione relativa alla partecipazione agli utili dell'impresa che, in questo caso, potrà essere utilizzata anche per i ristorni ai soci lavoratori di cooperative.
<b>CRITERI INCREMENTALI PREVISTI PER LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO</b>	

<p>I criteri ai quali devono essere ancorati i premi di risultato sono definiti dalla contrattazione collettiva aziendale o territoriale.</p>	<p>La contrattazione deve <i>“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 quale modalità flessibile di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato, rispetto ad un periodo congruo definito dall’accordo, il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati?”</i>.</p>
<p>Non è più agevolata la cosiddetta “retribuzione di produttività” ma solo i premi di risultato.</p>	<p>Sono dunque esclusi dal regime agevolativo voci retributive quali, ad esempio, le maggiorazioni di retribuzione (maggiorazioni per turni.....) o gli straordinari, corrisposti a seguito di un processo di riorganizzazione del lavoro.</p>
<p>La variabilità delle somme che identifica i premi di risultato è da non intendersi necessariamente come gradualità dell’erogazione in base al raggiungimento dell’obiettivo definito nell’accordo aziendale o territoriale; ai fini dell’applicazione del beneficio fiscale all’ammontare complessivo del premio di risultato erogato è necessario che, nell’arco di un periodo congruo definito nell’accordo, sia stato realizzato l’incremento di almeno uno degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione richiamati dalla norma e che tale incremento possa essere verificato attraverso indicatori numerici definiti dalla stessa contrattazione collettiva, che dovranno essere riportati nella sezione 6 della dichiarazione di conformità.</p>	
<p>Ai fini della determinazione dei premi di risultato deve essere <i>“computato il periodo obbligatorio di congedo di maternità”</i>.</p>	<p>Sono dunque escluse le assenze per maternità da eventuali indicatori stabiliti dalla contrattazione di secondo livello.</p>
<p><b>UTILI</b></p>	
<p>Si possono assoggettare ad imposta sostitutiva anche le <i>“somme erogate sotto forma</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Non si tratta dell’attribuzione di quote di partecipazione al capitale sociale bensì della</li> </ul>

<p><i>di partecipazione agli utili dell'impresa"</i> ricordando che <i>"per somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa si intendono gli utili distribuiti ai sensi dell'articolo 2102 del codice civile"</i>.</p> <p>La partecipazione agli utili dell'impresa costituisce una fattispecie distinta dalla corresponsione dei premi di produttività ed è quindi ammessa all'agevolazione a prescindere dagli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione.</p>	<p>modalità di erogazione della retribuzione, secondo la quale il lavoratore può essere retribuito in tutto o in parte anche con partecipazione agli utili.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La partecipazione agli utili è determinata in base agli utili netti dell'impresa, e, per le imprese soggette alla pubblicazione del bilancio, in base agli utili netti risultanti dal bilancio regolarmente approvato e pubblicato.</li> </ul>
<p>Nella ipotesi di erogazione sia di premi che di utili il limite va applicato alla somma delle due componenti e non è superabile neanche in presenza di più rapporti di lavoro.</p>	
<p><b>LA CONTRATTAZIONE COLLETTIVA</b></p>	
<p>I premi di risultato e gli utili da distribuire, devono essere <i>"erogati in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali di cui all'articolo 51 del Decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81"</i>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gli agenti negoziali (qui il termine è importante anche in relazione alle modifiche intervenute sull'art.19 dello statuto dei lavoratori legittimati alla sottoscrizione degli accordi) sono individuati <i>"Salvo diversa previsione... nelle associazioni comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e nelle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero nella rappresentanza sindacale unitaria"</i>.</li> <li>• <u><i>L'espressa menzione dei contratti aziendali o territoriali esclude dall'agevolazione gli elementi retributivi premiali erogati in attuazione di accordi o contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero di accordi individuali tra datore di lavoro e prestatore di lavoro.</i></u></li> </ul>
<p>Devono essere depositati presso la DTL competente entro 30 giorni dalla loro sottoscrizione. Il deposito del contratto e la relativa dichiarazione andranno effettuati utilizzando la modalità telematica messa a disposizione nella sezione "Servizi" del sito internet istituzionale di Minlavoro.</p>	<p>In caso di contratti che al 15 Luglio 2016 risultino già depositati presso la DTL competente (ad esempio un contratto territoriale già depositato a cura di una delle Parti sociali firmatarie), il datore di lavoro non sarà tenuto a depositare nuovamente il contratto applicato, ma dovrà indicare nel modulo della procedura telematica unicamente i riferimenti dell'avvenuto deposito (data e DTL in cui sia avvenuto il deposito).</p>
<p><b>CARATTERISTICHE DEI CONTRATTI</b></p>	
<p>I contratti debbono definire la previsione dei criteri di misurazione degli indici</p>	

<p>incrementali nonché degli strumenti e delle modalità di coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro ai fini dell'incremento da 2.000 a 2.500 euro dell'importo massimo agevolabile.</p>	
<p>I contratti debbono indicare la possibilità di erogare i benefit in sostituzione del premio agevolato, su richiesta del dipendente, sottraendo in tal modo alla contrattazione individuale una scelta che per il dipendente determinerebbe ripercussioni anche sul piano previdenziale.</p>	
<b>IMPORTO AGEVOLABILE E CARATTERISTICHE</b>	
<p>L'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale è pari al 10 per cento dei premi e somme erogati dal sostituto d'imposta; e si applica automaticamente salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro.</p>	<p>Le somme tassate con l'imposta sostitutiva non concorrono alla formazione del reddito complessivo e non rilevano ai fini della determinazione delle detrazioni ad esso commisurate quali, ad esempio, le detrazioni per carichi di famiglia o le detrazioni per reddito di lavoro dipendente.</p>
<p>Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso, si applicano all'imposta sostitutiva, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette.</p>	
<p>L'esclusione dal reddito complessivo di tali somme riguarda anche il Bonus Renzi ed infatti le somme assoggettate ad imposta sostitutiva non devono essere computate nel reddito complessivo al fine di calcolare l'importo del credito spettante in relazione alla soglia dei 26.000 euro.</p>	<p>Le somme detassate rilevano a favore del contribuente nei casi in cui il diritto a percepire il bonus venisse meno non per assenza del requisito reddituale, ma per assenza di imposta da versare.</p>
<p>E' possibile optare per la tassazione ordinaria se ritenuta più favorevole, in quanto la tassazione dei premi mediante imposta sostitutiva può risultare in alcuni casi sfavorevole al dipendente in quanto esclude la possibilità di far valere oneri deducibili o detraibili i quali, in assenza di una diversa specifica previsione, possono</p>	

<p>essere computati solo in sede di tassazione ordinaria del reddito complessivo.</p>	
<p>I redditi assoggettati ad imposta sostitutiva rilevano ai fini della determinazione della situazione economica equivalente (ISEE).</p>	<p>Sono applicabili le regole generali in base alle quali il reddito rilevante ai fini ISEE è ottenuto sommando anche i redditi assoggettati ad imposta sostitutiva.</p>
<p>I redditi agevolabili si computano ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali e assistenziali.</p>	
<p>L'agevolazione ha il limite di importo complessivo di 2.000 euro annui lordi, sia per i premi di risultato che per gli utili distribuiti dalle aziende ai dipendenti. Il limite di 2.000 euro è elevabile a 2.500 euro per le aziende che prevedono il coinvolgimento dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro.</p> <p>L'assoggettamento a contribuzione previdenziale dei premi di produttività non altera il limite di importo entro cui questi sono fiscalmente agevolabili, pari a 2.000 o a 2.500 euro. Ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva, tale limite deve essere assunto al netto dei contributi previdenziali, sia per la quota a carico del datore di lavoro che per la quota a carico del lavoratore, in quanto gli oneri contributivi sono esclusi dalla concorrenza al reddito di lavoro dipendente, considerata l'armonizzazione tra base retributiva imponibile ai fini fiscali e contributivi. Il limite di 2.000/2.500 euro è al lordo della ritenuta fiscale del 10 per cento e al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie eventuali importi eccedenti sono assoggettati alla tassazione ordinaria.</p>	<p>Non producono l'ampliamento della somma i gruppi di lavoro e i comitati di semplice consultazione, addestramento o formazione, infatti è 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.</p>
<p>Le erogazioni premiali non usufruiscono dello sgravio contributivo introdotto dall'articolo 1, comma 67, della legge 24 dicembre 2007, n. 247 (sgravi contributivi sulla quota di retribuzione costituita dalle erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali).</p>	



<b>BENI E SERVIZI (BENEFIT) NON SOGGETTI A TASSAZIONE</b>	
<p>Vengono ridefinite le erogazioni del datore di lavoro che configurano il cosiddetto “welfare aziendale”. Si tratta di prestazioni, opere, servizi corrisposti al dipendente aventi finalità che è possibile definire, sinteticamente, di rilevanza sociale, escluse dal reddito di lavoro dipendente, in specifico si rilevano modifiche alla disciplina del reddito di lavoro dipendente, rilevanti anche per i piani di welfare aziendale o di <i>flexible benefit</i>, ovvero i piani che mettono a disposizione del dipendente un paniere di “utilità” tra i quali questi può scegliere quelle più rispondenti alle proprie esigenze.</p>	<p>Ci si riferisce alle erogazioni connotate dalle particolari finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto definiti dalle lettere f), f-bis) nonché la nuova lettera f-ter) dell’articolo 51 del TUIR. La caratteristica essenziale di questi benefit è definibile dicendo che la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente è subordinata alla condizione che i benefit siano offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti.</p>
<p>Devono essere rivolte alla generalità o a categorie di dipendenti.</p>	<p>Nel concetto di generalità o categorie di dipendenti è ricompresa la messa a disposizione dei benefit, nei confronti di un gruppo omogeneo di dipendenti, a prescindere dalla circostanza che in concreto soltanto alcuni di essi ne usufruiscano; quindi i benefit messi a disposizione solo di taluni o singoli lavoratori concorrono anche in base alle nuove previsioni normative alla formazione del reddito di lavoro dipendente.</p>
<p><b>Novità:</b> rispetto al passato è ora possibile godere del benefit oltre che per liberalità anche nelle ipotesi in cui siano riconosciuti sulla base di contratti, accordi o regolamenti aziendali e dunque tale erogazione (da contratto) che configuri l’adempimento di un obbligo negoziale determina la deducibilità integrale dei relativi costi da parte del datore di lavoro e non nel solo limite del cinque per mille, secondo quanto previsto dall’articolo 100 del medesimo testo unico.</p>	<p>Il limite di deducibilità fiscale continua ad operare, invece, in relazione alle ipotesi in cui le opere ed i servizi siano offerti volontariamente dal datore di lavoro.</p>
<p>Le opere ed i servizi possono essere messi a disposizione direttamente dal datore o, da parte di strutture esterne all’azienda ma a condizione che il dipendente resti estraneo</p>	<p>La norma non comprende le somme di denaro erogate ai dipendenti a titolo di rimborsi di spese, anche se documentate, da impiegare per opere e servizi aventi le</p>

<p>al rapporto economico che intercorre tra l'azienda e il terzo erogatore del servizio.</p>	<p>citare finalità, con esclusione di quelle specificamente previste.</p>
<p>Non concorrono, con le nuove norme, a formare il reddito di lavoro dipendente <i>“le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari;”</i>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vengono definiti i servizi di educazione ed istruzione fruibili dai familiari del dipendente, anche fiscalmente non a carico, consentendo di comprendere tra i servizi di istruzione ed educazione, oltre agli asili nido già previsti in precedenza, le scuole materne, precedentemente escluse in quanto non contemplate; inoltre, sostituisce la locuzione “colonie climatiche”, ormai desueta, con “centri estivi e invernali” e “ludoteche”.</li> <li>• Borse di studio a favore dei familiari dei dipendenti: benefit con finalità didattiche e di istruzione, e qui vi rientrano le erogazioni di somme corrisposte al dipendente per assegni, premi di merito e sussidi per fini di studio a favore di familiari di cui all'articolo 12; sono ricompresi i contributi versati dal datore di lavoro per rimborsare al lavoratore le spese sostenute per le rette scolastiche, tasse universitarie, libri di testo scolastici, nonché gli incentivi economici agli studenti che conseguono livelli di eccellenza nell'ambito scolastico.</li> </ul>
<p>Il datore di lavoro può erogare i servizi di educazione ed istruzione direttamente o tramite terzi, nonché attraverso la corresponsione ai dipendenti di somme di denaro anche a titolo di rimborso di spese già sostenute, sempreché acquisisca e conservi la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con le finalità per le quali sono state corrisposte.</p>	
<p>Non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente <i>“le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12;”</i>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si consente di detassare le prestazioni di assistenza per i familiari anziani o non autosufficienti erogate anche sotto forma di somme a titolo di rimborso spese, ovvero di servizi (che non sono espressamente indicati dalla norma).</li> <li>• i soggetti non autosufficienti sono coloro che non sono in grado di compiere gli atti della vita quotidiana quali, ad esempio, assumere alimenti, espletare le funzioni fisiologiche e provvedere all'igiene personale, deambulare, indossare gli</li> </ul>

	<p>indumenti. Deve essere considerata non autosufficiente la persona che necessita di sorveglianza continuativa. Lo stato di non autosufficienza può essere indotto dalla ricorrenza anche di una sola delle condizioni elencate (peraltro non esaustive) e deve risultare da certificazione medica.</p>
<p>L'esenzione dal reddito pertanto non compete per la fruizione dei servizi di assistenza a beneficio di soggetti come i bambini, salvo i casi in cui la non autosufficienza si ricolleggi all'esistenza di patologie.</p>	
<p><b>CORRESPONSIONE DI BENEFIT MEDIANTE TITOLI DI LEGITTIMAZIONE (VOUCHER).</b></p>	
<p><i>“Ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.”</i>. I “voucher” hanno lo scopo di identificare il soggetto che ha diritto alla prestazione sottostante e richiedono pertanto la previa intestazione del titolo all'effettivo fruitore della prestazione, opera o servizio anche nei casi di utilizzo da parte dei familiari del dipendente.</p>	<p>I titoli definiti “voucher” <i>non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi e devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare</i>” (così dice la norma).</p>
<p><b>CARATTERISTICHE DEI TITOLI</b></p>	
<p>Sono un titolo rappresentativo di una specifica utilità.</p>	<p>Il voucher deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale con una esatta corrispondenza tra il valore indicato nel documento di legittimazione ed il valore della prestazione offerta che deve essere determinato in base al valore normale, come definito dall'articolo 9 del TUIR (è stato chiarito che il valore normale può essere costituito anche dal prezzo scontato, praticato dal fornitore sulla base di apposite convenzioni stipulate dal datore).</p>
<p>Non possono essere emessi a parziale copertura del costo della prestazione, opera o servizio e quindi non sono integrabili.</p>	

Non possono rappresentare più prestazioni opere o servizi.	
Devono consistere in un bene o un servizio e, pertanto, il voucher non può essere rappresentativo di somme di denaro.	
L'uso del voucher agevola l'utilizzo di strutture di soggetti terzi per erogare ai dipendenti le prestazioni e i servizi indicati. Qui il dipendente assume la veste di mero destinatario della prestazione, estraneo al contratto in virtù del quale acquista il relativo diritto.	Si può far ricorso alle strutture terze a condizione che il dipendente non intervenga nel rapporto economico con la struttura che eroga la prestazione, potendo altrimenti configurarsi un aggiramento del divieto di erogare la prestazione in denaro ove non previsto.
La prestazione rappresentata dal voucher, fruibile presso una delle strutture convenzionate, deve essere individuata nel suo oggetto e nel suo valore nominale e può consistere anche in somministrazioni continuative o ripetute nel tempo, indicate nel loro valore complessivo, quali, ad esempio, abbonamenti annuali a teatri, alla palestra, cicli di terapie mediche, pacchetto di lezioni di nuoto.	Non rilevano eventuali corrispettivi pagati dal dipendente alla struttura che eroga il benefit, a seguito di un rapporto contrattuale stipulato autonomamente dal dipendente. Ad esempio se la prestazione ricreativa erogata dal datore di lavoro mediante voucher consiste in dieci ingressi in palestra, il pagamento dell'undicesimo ingresso contrattato direttamente dal dipendente non costituisce integrazione del voucher.
<b>LE DEROGHE AL VOUCHER SINGOLO</b>	
In deroga al principio in base al quale i voucher <i>“devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale”</i> è previsto che <i>“i beni e servizi di cui all'articolo 51, comma 3, ultimo periodo del TUIR possono essere cumulativamente indicati in un unico documento di legittimazione purché il valore complessivo degli stessi non ecceda il limite di importo di 258,23 euro”</i> .	La deroga (prevista dal Decreto del 25 Marzo 2015) alle regole generali costituisce una eccezione al “divieto di cumulo”, potendo un unico voucher rappresentare più beni e servizi, di importo complessivo non superiore a 258, 23 euro. La pluralità di beni e servizi erogabili attraverso l'utilizzo di un unico voucher si riflette sulle modalità di individuazione dei beni e servizi rappresentati dal titolo di legittimazione. Mentre il voucher monouso deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio, predeterminato <i>ab origine e definito nel valore</i> , il voucher cumulativo può rappresentare una pluralità di beni, determinabili anche attraverso il rinvio ad una elencazione contenuta su una piattaforma elettronica, che il dipendente può combinare a sua scelta nel “carrello della spesa”, per un valore non eccedente 258,23 euro (cosiddetto limite dei beni in natura). E' sufficiente, pertanto, che il valore dei beni e servizi erogati non ecceda il limite di 258,23 euro;

	diversamente l'intero importo concorre alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.
La soglia dei 258,23 deve essere verificata con riferimento all'insieme dei beni e servizi di cui il dipendente ha fruito a titolo di fringe benefit nello stesso periodo di imposta (anno civile). Qualora il valore dei fringe benefit, complessivamente erogati nel periodo d'imposta (voucher e modalità ordinarie) superi il tetto di 258,23 euro, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.	
<b>BUONI PASTO</b>	
Viene fatta salva la disciplina relativa ai servizi sostitutivi di mensa prevedendo che <i>“l'affidamento e la gestione dei servizi sostitutivi di mensa continuano ad essere disciplinati dal Decreto del Presidente della Repubblica 5 ottobre 2010, n. 207”</i> ,	<p>“L'importo del loro valore nominale che eccede il limite di 5,29 euro non può essere considerato assorbibile dalla franchigia di esenzione prevista dal comma 3 dell'articolo 51...”.</p> <p>La funzione dei buoni pasto resta quella di permettere all'utilizzatore di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del documento. L'importo dei buoni pasto che eccede il limite di 5,29 euro, o 7 euro per i ticket elettronici, concorre pertanto alla formazione del reddito di lavoro dipendente.</p>
<b>BENI E SERVIZI (BENEFIT) EROGATI IN SOSTITUZIONE DI PREMI</b>	
<i>“Le somme e i valori di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del testo unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non concorrono, nel rispetto dei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva disciplinata dai commi da 182 a 191, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182”.</i>	Attribuita al dipendente un'ulteriore facoltà di scelta in relazione ai premi di risultato, in quanto accanto alla possibilità di avvalersi della tassazione sostitutiva, in luogo di quella ordinaria, gli riconosce anche la possibilità di scegliere se ottenere il premio in denaro o in natura, prevedendo che, in ogni caso, i benefit non scontino alcuna tassazione, nei limiti previsti.
La fungibilità tra la componente monetaria e i beni e servizi deve essere contemplata dai contratti aziendali o territoriali; l'applicazione del regime di favore in esame, pertanto, è sottratto alla libera disposizione delle parti essendo subordinato alla condizione che sia la	Il benefit erogato in sostituzione del premio di risultato, dunque dovrà essere valorizzato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR e potrà consistere anche in una somma di denaro, ove ciò sia previsto dai commi 2 e 3 del medesimo articolo 51 del TUIR (es. rimborso spese scolastiche), o essere erogato mediante voucher. La parte di premio non sostituita dal benefit sarà

<p>contrattazione collettiva di secondo livello ad accordare al dipendente la facoltà di scegliere se ricevere i premi in denaro o in beni e servizi.</p>	<p>assoggettata all'imposta sostitutiva o alla tassazione ordinaria, a scelta del prestatore di lavoro.</p>
<p><b>IMPOSSIBILITA' DI CONVERSIONE</b></p>	
<p>Conversione tra remunerazione monetaria e benefit prevista al di fuori delle condizioni stabilite per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.</p>	<p>Esempio: nel caso in cui i beni e servizi siano erogati a dipendenti con un reddito superiore, nell'anno precedente a quello di erogazione, ad euro 50.000 in sostituzione dei premi di risultato o utili, o siano erogati a dipendenti con reddito inferiore, nell'anno precedente quello di erogazione, ad euro 50.000 in sostituzione di premi non correlati ad incrementi di produttività, qualità ed efficienza.</p>
<p>I benefit sono erogati senza possibilità di conversione monetaria.</p>	<p>L'azione del datore di lavoro ha, quindi, ad oggetto, sin dal suo nascere, la erogazione di beni e servizi e può essere adempiuta solo con tale modalità. In tal caso, i beni e servizi attribuiti ai lavoratori, anche a titolo premiale, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente.</p>
<p><b>BENEFIT DI CUI ALL'ARTICOLO 51, COMMA 2, DEL TUIR</b></p>	
<p>Le somme agevolate possono essere sostituite da uno o più beni e servizi indicati nei commi 2 e 3 dell'articolo 51 del TUIR.</p>	<p>Esempio: il lavoratore può chiedere al proprio datore di lavoro di versare il premio di risultato o gli utili assoggettabili ad imposta sostitutiva, ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale ai sensi della lettera a) dell'articolo 51 del TUIR, eventualmente in aggiunta ai contributi già versati dal datore di lavoro o dallo stesso dipendente. Tale versamento aggiuntivo potrà avvenire in esenzione di imposta entro un importo massimo lordo di euro 2.000, ovvero di euro 2.500 così la parte di premio destinata alla medesima finalità eccedente tali importi concorrerà alla determinazione del reddito di lavoro dipendente. L'esenzione dei contributi opererà, inoltre, nel limite complessivo di euro 3.615,20 previsto dalla richiamata lettera a). Ad esempio sono versati alla cassa avente esclusivamente fine assistenziale contributi per euro 3.000, il premio agevolato può essere convertito in contributi esenti per un ammontare non eccedente euro 615, 20.</p>
<p>Il lavoratore può sostituire il premio di risultato, nel limite di 2.000/2.5000 euro, con prestazioni sostitutive del servizio di mensa.</p>	<p>Questo deve avvenire nel rispetto delle disposizioni previste al riguardo dal D.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207. Analogamente, in caso di sostituzione del premio con l'indennità sostitutiva di mensa, devono essere rispettati</p>

	le condizioni e i limiti previsti dalla lettera c) dell'articolo 51.
In relazione ai servizi di trasporto collettivo di cui alla lettera d), l'esenzione da imposta può riguardare gli abbonamenti annuali ai mezzi di trasporto pubblico, per la tratta abitazione/luogo di lavoro e viceversa, a condizione che risultino rispettate le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria.	I servizi di trasporto non contemplati dalla lettera d), richiesti in sostituzione del premio agevolato, possono essere detassati nel limite di euro 258, 23.
La sostituzione del premio di risultato agevolabile con azioni, può avvenire entro il limite di valore non eccedente complessivamente nel periodo d'imposta, euro 2.065,83.	Il premio di risultato, anche sotto forma di partecipazione agli utili se vede la sua conversione in azioni, al fine della non concorrenza al reddito di lavoro dipendente, non potrà eccedere euro 2.065,83. In caso di superamento di tale ultimo limite, la restante parte di premio agevolabile di euro 434,17 può essere assoggettata a imposta sostitutiva del 10 per cento, solo se erogata in denaro mentre se convertita in azioni deve essere assoggettata ad imposta progressiva, data l'applicabilità dell'imposta sostitutiva ai soli premi in denaro.
Per quanto concerne la lettera h) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, tra l'altro, " <i>... le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'articolo 10 e alle condizioni ivi previste ...</i> ".	Il lavoratore può chiedere al datore di lavoro che il proprio premio di risultato sia utilizzato per il sostenimento degli oneri previsti dall'articolo 10, comma 1, del TUIR, alle condizioni e nei limiti ivi indicati.
Previdenza complementare.	Si può versare il premio di risultato al fondo di previdenza complementare di cui alla lettera e-bis) del comma 1 dell'articolo 10 del TUIR, cui risulta iscritto il dipendente, oppure al coniuge separato, a titolo di assegno alimentare. In tali ipotesi, le somme se fossero corrisposte al lavoratore e da questo versate al fondo di previdenza o al coniuge costituirebbero oneri deducibili ai sensi dell'articolo 10, lettera e-bis) o lettera d), e come tali non concorrerebbero alla formazione del suo reddito imponibile. Conseguentemente tale ipotesi è soggetta ai limiti di esenzione previsto per l'onere ma non anche al limite di esenzione previsto per la sostituibilità dei premi di risultato.
Contributi previdenza complementare.	Esempio: in caso di premio di risultato di euro 4.000, convertito in contributi alla previdenza complementare,



	euro 2.000 sono detassati, ed euro 2.000 sono dedotti dal reddito complessivo ai sensi della lettera e-bis) dell'articolo 10 del TUIR, o non concorrono al reddito ai sensi della lettera h) dell'articolo 51 del TUIR.
Il dipendente può chiedere di sostituire il premio di risultato con <i>"...il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000 (euro 258,23, n.d.r.) ..."</i> .	
Il sostituto d'imposta, se ha rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, applica direttamente l'imposta sostitutiva mentre, se non è lo stesso che ha rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, applica l'imposta sostitutiva a condizione che il beneficiario attesti <i>"... per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno"</i> .	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Il datore di lavoro se accerta ex post che la retribuzione rientra nei presupposti richiesti per l'agevolazione può applicare l'imposta sostitutiva e recuperare le maggiori ritenute operate con la prima retribuzione utile, senza attendere le operazioni di conguaglio.</li> <li>○ Il datore di lavoro, nella determinazione del premio deve computare, per espressa previsione di legge e come già precisato <i>"...il periodo obbligatorio di congedo di maternità"</i>.</li> </ul>
Il sostituto deve indicare separatamente nella Certificazione Unica la parte di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva e l'importo di quest'ultima trattenuto sulle somme spettanti al dipendente.	Il lavoratore è tenuto a comunicare al sostituto d'imposta l'insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo nell'ipotesi in cui nell'anno precedente abbia conseguito redditi di lavoro dipendente di importo superiore a euro 50.000 o se nell'anno di corresponsione degli emolumenti abbia percepito somme già assoggettate ad imposta sostitutiva ai fini della verifica del limite dei premi agevolabili.
Il dipendente può comunicare al proprio datore di lavoro la eventuale rinuncia al regime agevolato. Da tale rinuncia consegue che l'intero ammontare delle somme in questione, erogate nel periodo d'imposta, concorre alla formazione del reddito complessivo. In assenza della rinuncia scritta del prestatore di lavoro, il sostituto d'imposta, procede ad applicare l'imposta sostitutiva. Tuttavia, se il sostituto d'imposta rileva che la tassazione sostitutiva è meno vantaggiosa per il lavoratore, anche in assenza di rinuncia da parte del lavoratore, può	



applicare la tassazione ordinaria, portandone a conoscenza il dipendente.	
<b>EFFICACIA TEMPORALE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI</b>	
L'applicazione delle nuove disposizioni si applica <i>“alle erogazioni effettuate nel periodo di imposta 2016 e in quelli successivi”</i> .	Vi è anche una disciplina transitoria, in base alla quale <i>“nell’eventualità in cui tali erogazioni si riferiscano a premi di risultato e partecipazione agli utili relativi al 2015, l’applicazione del regime di favore è comunque subordinata al rispetto di tutte le condizioni stabilite dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 e dal Decreto”</i> .
Poiché la legge di stabilità è entrata in vigore il 1° gennaio 2016, l'applicazione del regime sostitutivo ai premi erogati nelle more della emanazione del Decreto può essere riconosciuta laddove via sia una sostanziale corrispondenza delle previsioni contenute nel contratto aziendale o territoriale ai criteri di misurazione statuiti dal Decreto stesso. In tale evenienza, l'azienda potrà procedere in sede di conguaglio alla rideterminazione dell'imposta	In caso, di contratti già depositati prima dell'adozione del Decreto, il datore di lavoro non sarà tenuto a depositare nuovamente il contratto applicato, ma dovrà indicare nel modulo della procedura telematica i riferimenti dell'avvenuto deposito (data e DTL in cui sia avvenuto il deposito).
Gli accordi già in essere alla data di pubblicazione del Decreto potranno essere integrati per renderli pienamente conformi alle disposizioni della legge n. 208 del 2015 e del Decreto, con effetti a partire dall'anno 2016. In questi casi, l'accordo integrativo dovrà essere depositato entro il termine di 30 giorni dalla sottoscrizione, unitamente alla dichiarazione di conformità cui all'articolo 5 del Decreto.	E' possibile che contratti già sottoscritti ed in corso di efficacia non prevedano né la distribuzione di utili al dipendente né gli attribuiscono un potere di scelta in ordine alla possibilità di sostituire il premio con benefit. Ove detti contratti collettivi aziendali o territoriali vengano successivamente integrati con tali previsioni, possono essere assoggettati ad imposta sostitutiva gli utili erogati successivamente all'avvenuta integrazione e possono essere esentati da imposizione i benefit erogati in data successiva alla integrazione stessa.