

VIA
20124 MILANO (MI)

Direzione Regionale della
Lombardia
Via Manin n. 25
Milano

OGGETTO: *Interpello n. 954-1417/2016
Articolo 11, comma 1, lett.a). legge 27 luglio 2000, n.212*

*Istanza presentata il 29/11/2016
Documentazione integrativa presentata il 09/02/2017*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Al fine di incrementare la soddisfazione dei propri dipendenti e di ottimizzare i costi aziendali, la società istante, distributore in ambito HR, ha deciso di offrire ai componenti del Consiglio di amministrazione della società, nonché al personale dipendente, un Piano Welfare composto da due servizi aventi finalità ricreative (abbonamento a palestra e viaggio all'estero), disciplinato da uno specifico Regolamento aziendale.

Detto Regolamento prevede l'assegnazione di un budget di spesa figurativo, totalmente a carico della società e non rimborsabile, diversificato tra tre diverse

categorie omogenee, la prima delle quali è composta dai due amministratori, la seconda dai dipendenti con una RAL fino a 35.000 euro e la terza con una RAL maggiore di 35.000 euro.

La società istante si avvale di sei lavoratori dipendenti; inoltre, precisa che il Consiglio di Amministrazione è formato da due componenti, i quali percepiscono un compenso inquadrabile tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'articolo 50, lettera c-bis), del TUIR.

L'interpellante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di applicare il regime di esclusione da imposizione sul reddito di lavoro dipendente previsto dall'articolo 51, comma 2, lettera f), del richiamato Testo Unico.

Inoltre, chiede se sia possibile, per la società istante, beneficiare della piena deducibilità del suddetto costo dal reddito d'impresa quale spesa relativa a servizi utilizzabili dalla generalità o categorie di dipendenti, senza incorrere nella limitazione del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi, come previsto dall'articolo 100 del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che, alla luce delle novità introdotte dalla legge di stabilità per l'anno 2016 e dei chiarimenti contenuti nella circolare del 15 giugno 2016, n. 28, nel caso di specie sussistano i presupposti per l'applicazione del regime di esclusione da imposizione sul reddito di lavoro dipendente previsto dall'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR sia nei confronti dei dipendenti sia nei confronti dei due amministratori.

Inoltre, l'interpellante ritiene che la società possa beneficiare della piena deducibilità del suddetto costo dal reddito d'impresa, non trovando applicazione quanto previsto dall'articolo 100 del TUIR, secondo cui la deducibilità del costo entro i limiti del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente

risultante dalla dichiarazione dei redditi è subordinata alla volontarietà delle spese sostenute dalla società per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto. Nel caso di specie, infatti, il Piano Welfare è previsto da specifico Regolamento aziendale definibile quale azione di politica retributiva strutturale vincolante per la società nei confronti dei propri dipendenti, seppur modificabile nel tempo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In deroga al principio di onnicomprensività, previsto dall'art. 51, comma 1, del TUIR, in base al quale tutte le somme e i valori percepiti in relazione al rapporto di lavoro costituiscono, in generale, reddito di lavoro dipendente, il successivo comma 2 prevede, tra l'altro, che *"Non concorrono a formare il reddito .. l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'art. 100;"*(art. 51, co. 2, lett. f), del TUIR).

Il comma 162 della legge di Bilancio 2017 - legge n. 232 del 2016 - ha fornito l'interpretazione autentica della citata disposizione precisando che *"Le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come da ultimo modificate dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208, 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."*

In relazione all'ambito di operatività della lettera f) menzionata,

l'Amministrazione Finanziaria in più occasioni (cfr., tra l'altro, circolare 326 del 1997; circolare 238 del 2000; circolare n. 28 del 2016; ris. n. 34 del 2004; ris. 26 del 2010) ha precisato che affinché si determini l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, devono ricorrere congiuntamente, tra l'altro, le seguenti condizioni:

- le opere e i servizi devono essere messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;
- le opere e servizi devono riguardare esclusivamente erogazioni in natura e non erogazioni sostitutive in denaro;
- le opere e i servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale o culto.

In relazione alla fattispecie in esame, si ritiene soddisfatta tale ultima condizione, considerato che i servizi offerti dalla società istante (abbonamento a palestra e viaggio all'estero) possono considerarsi ricompresi nella finalità ricreativa di cui al citato articolo 100 del TUIR.

In relazione all'altro requisito concernente l'offerta delle opere e servizi che deve essere rivolta alla "*generalità*" o a "*categoria dei dipendenti*", si fa presente che l'Amministrazione Finanziaria ha più volte chiarito (cfr., tra l'altro, circolari n. 326 del 1997 e n. 188 del 1998) che il legislatore, a prescindere dall'utilizzo dell'espressione "*alla generalità dei dipendenti*" ovvero a "*categorie di dipendenti*", non riconosce l'applicazione delle disposizioni elencate nel comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, ogni qual volta le somme o servizi ivi indicati siano rivolti *ad personam* ovvero costituiscano dei vantaggi solo per alcuni e ben individuati lavoratori.

Nel caso di specie, si rileva che il credito welfare è riconosciuto sia ai lavoratori dipendenti che agli amministratori, ancorché sulla base di presupposti diversi: l'ammontare della RAL per i primi, la partecipazione al CdA per i secondi. Tale diverso criterio si ritiene che non faccia venir meno la circostanza che l'offerta sia rivolta alla *generalità dei dipendenti* e che, pertanto, possa trovare applicazione la previsione di esclusione dal reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51, co. 2, lett. f),

del TUIR.

Si fa, poi, presente che è irrilevante, ai fini della non concorrenza al reddito di lavoro dipendente, la circostanza che i servizi aventi finalità ricreative siano corrisposti per iniziativa unilaterale del datore di lavoro o in base alla contrattazione.

In entrambe le ipotesi, infatti, e nel rispetto delle altre condizioni illustrate, i servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto non concorrono alla formazione del reddito del dipendente,

La causa che ha dato luogo al Piano Welfare risulterà, invece, rilevante ai fini della deducibilità dei relativi costi sostenuti dal datore di lavoro.

Infatti, ai sensi dell'articolo 100, comma 1, del TUIR, *"Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi."*; laddove, invece, l'erogazione di tali opere e servizi, utilizzabili dalla generalità o categoria di dipendenti, sia frutto di contrattazione collettiva, nazionale o territoriale, o di accordo interconfederale o, infine, di regolamento aziendale, ai sensi dell'art. 95 del TUIR i relativi costi risulteranno deducibili ai fini IRES.

Per quanto concerne la deducibilità delle spese sostenute per il Piano welfare, si fa presente che la scrivente, con circolare n. 28 del 2016, ha precisato che la "erogazione dei benefit in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento che configuri l'adempimento di un obbligo negoziale determina la deducibilità integrale dei relativi costi da parte del datore di lavoro ai sensi dell'art. 95 del TUIR, e non nel solo limite del cinque per mille, secondo quanto previsto dall'articolo 100 del medesimo testo unico."

Al riguardo, si fa presente che l'istante, a seguito di successiva richiesta di documentazione da parte della scrivente, ha prodotto, sia il verbale di assemblea

ordinaria della , che la bozza del Regolamento Aziendale volti all'attivazione del Piano Welfare.

Dall'esame del Regolamento Aziendale si rilevano le modalità di fruizione dei Servizi Welfare, nonché le altre disposizioni disciplinate il Piano stesso, ma non si evincono statuizioni volte a configurare l'adempimento di un obbligo negoziale.

Ad ulteriore conforto di tale conclusione si fa presente che le norme finali del Regolamento statuiscono che la società istante *"avrà facoltà di cessare unilateralmente e discrezionalmente l'implementazione e l'efficacia del Piano Welfare al termine di ciascun Anno di Riferimento, senza che da questo possa derivare alcun successivo obbligo nei confronti dei collaboratori, né per far sorgere diritti di qualsiasi natura in capo a questi ultimi.*

Inoltre qualora norme di legge o variazioni sostanziali nel costo per le forniture dei servizi dovessero significativamente modificare lo scenario in base al quale è stato istituito il Piano Welfare di cui al presente Regolamento ovvero gli aspetti fiscali ad esso inerenti. "

In conclusione, nella fattispecie rappresentata, il Piano welfare sempreché siano rispettate le condizioni illustrate e il budget assegnato, in caso di non utilizzo, non venga convertito in denaro e rimborsato al lavoratore, non genererà, ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. f), del TUIR, materia imponibile per i destinatari dei servizi offerti; mentre per la società istante i costi sostenuti per le finalità ricreative potranno essere dedotte ai fini IRES nel limite del 5 per mille dei costi sostenuti per prestazioni di lavoro risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Per completezza si ricorda che ai fini della determinazione della percentuale di costo deducibili, con circolare 18 giugno 2001, n. 57 la scrivente ha precisato che nel plafond su cui applicare la percentuale del 5 per mille non possono rientrare i compensi per i collaboratori.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla

Direzione Regionale della Lombardia, viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016.

IL DIRETTORE CENTRALE AGGIUNTO

Giovanni Spalletta

(firmato digitalmente)