

CAPITOLO 4

Aspetti fiscali per l'azienda

di Dario Fiori

Sommario: **1.** Evoluzione della normativa tributaria e deducibilità dei costi sostenuti - **2.** Il ruolo della contrattazione collettiva e gli effetti sulla deducibilità ai fini del reddito d'impresa - **3.** La prassi dell'Agenzia delle Entrate su casi pratici di welfare - **4.** Considerazioni ai fini IRAP.

1. EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA TRIBUTARIA E DEDUCIBILITÀ DEI COSTI SOSTENUTI

Le disposizioni tributarie in materia di *welfare* sono finalizzate da un lato a ridurre l'onere fiscale a favore dei lavoratori dipendenti, dall'altro a individuare le condizioni di deducibilità dal reddito di impresa delle relative spese sostenute dai datori di lavoro¹.

Nel presente Capitolo verranno analizzate sia normativa che prassi, con particolare attenzione agli aspetti tributari relativi alla deducibilità dei costi sostenuti dal datore di lavoro per interventi di *welfare*.

In una prima fase introduttiva è bene ricordare sinteticamente che in base al noto principio di onnicomprensività previsto dall'art. 51, comma 1² del TUIR, la categoria del reddito da lavoro dipendente è costituita dalle somme e dai valori a qualunque titolo percepiti nell'anno di riferimento. Inoltre, i c.d. compensi in natura sono costituiti dalla retribuzione corrisposta in beni e servizi. In base al suddetto principio sono soggette a tassazione sia le somme in denaro che l'eventuale retribuzione in natura corrisposte dal datore di lavoro al lavoratore. Per quantificare il valore di quest'ultima tipologia di retribuzione valgono le regole di determinazione del c.d. valore normale dei beni e dei servizi definite dall'art. 9 del TUIR, richiamate al comma 3 dell'art. 51 del medesimo Testo Unico. Inoltre, per completezza di informazione si ricorda che il successivo comma 4 disciplina la tassazione di alcuni specifici beni

¹ Relativamente agli aspetti contributivi esclusi dalla trattazione del presente Capitolo si veda anche la c.d. decontribuzione ex art. 55, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n. 50 convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96.

² Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

concessi al lavoratore³. In deroga al principio di onnicomprensività, il comma 2, lett. f), f-bis), f-ter), f-quater) dell'art. 51 TUIR esclude dall'imposizione fiscale: somme di denaro, servizi, prestazioni, opere e contributi specificatamente individuati dalla norma.

Passando all'analisi della deducibilità dei costi sostenuti per le suddette misure è opportuno segnalare la netta differenza individuata dal legislatore tra le prestazioni offerte volontariamente dal datore di lavoro e quelle previste da un contratto stipulato tra le parti. Nel primo caso, il riferimento normativo è l'art. 100, comma 1, TUIR, che prevede una deducibilità limitata per:

"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".

Passando alle prestazioni stabilite a seguito di un accordo tra datore di lavoro e lavoratori, l'art. 95, comma 1 del TUIR stabilisce:

"Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'art. 100, comma 1".

I richiamati riferimenti normativi⁴ del TUIR non sono stati oggetto di modifiche nel recente passato, al contrario di quanto già detto nei precedenti capitoli sulle novità introdotte dalla Legge di stabilità 2016⁵ all'art. 51 del TUIR. Si riporta per chiarezza espositiva la versione del testo dell'art. 51, comma 2, lett. f), TUIR prima e dopo la modifica intervenuta ad opera della Legge di stabilità 2016:

Testo in vigore fino al 31 dicembre 2015

"L'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'art. 100 da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'art. 13".

Testo in vigore dal 1° gennaio 2016

*"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 regola-***

³ Autoveicoli, concessione di prestiti, fabbricati concessi in locazione, uso o comodato, servizi di trasporto ferroviario.

⁴ Art. 95, comma 1 e art. 100, comma 1, TUIR.

⁵ Art. 1, comma 190, Legge 28 dicembre 2015, n. 208 è intervenuto modificando le lettere f) e f-bis) ed inserendo la lettera f-ter) al comma 2, oltre ad aggiungere il comma 3-bis).

mento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'art. 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'art. 100".

Come si evince dal testo citato, i servizi, che derogano al c.d. principio di onnicomprensività, sono quelli individuati dal citato art. 100, aventi finalità educative, formative, ricreative, assistenziali, sociali, sanitarie o religiose.

Al datore di lavoro che sostiene volontariamente le spese per erogare i suddetti servizi alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi spetta una deducibilità limitata dal reddito d'impresa pari al "[...] 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi"⁶.

L'elemento innovativo introdotto nel 2016 dal legislatore all'interno della lettera f) dell'art. 51 del TUIR consiste nella possibilità di erogare i suddetti servizi non solo per volontà del datore di lavoro ma anche in conformità ad un obbligo derivante da un contratto, un accordo o un regolamento aziendale.

Al contrario, nella versione previgente la norma sanciva l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente del servizio erogato dal datore di lavoro solamente nel caso in cui fosse sostenuto volontariamente.

L'introduzione da parte del legislatore della locuzione "*volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale*" ha suscitato un dibattito dottrinale nell'analisi del rapporto esistente tra atto volontario del datore di lavoro e possibile utilizzo dello strumento giuridico del regolamento aziendale.

Durante la prima parte dell'anno 2016, l'integrale deducibilità di spese per servizi previsti tramite regolamento aziendale è stata, per quanto sopraddetto, aspetto controverso e dubbio, rispetto alla fattispecie del contratto collettivo dove l'accordo tra le parti emerge chiaramente come elemento essenziale del contratto⁷.

Infatti, rispetto al contratto collettivo, il regolamento aziendale rappresenta un atto unilaterale, e quindi volontario, del datore di lavoro.

In seguito, l'orientamento prevalente della dottrina⁸ si è consolidato a favore di una completa equiparazione tra regolamento e contratto ai fini della deducibilità in esame: il costo sostenuto per il piano di welfare, infatti, si ritiene possa essere integralmente deducibile anche in presenza di un regolamento aziendale purché esso non sia un mero atto unilaterale privo di vincoli specifici all'attuazione del piano.

⁶ Art. 100, comma 1, TUIR.

⁷ Art. 1321 c.c.: "*Il contratto è l'accordo di due o più parti per costituire, regolare o estinguere tra loro un rapporto giuridico patrimoniale*".

⁸ Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, circolare n. 10/2016.

Successivamente, come visto nel capitolo precedente, anche l'Agenzia delle Entrate si è espressa in tal senso con la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E affermando che *"l'erogazione dei benefits 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'art. 100 del medesimo Testo Unico. Tale limite di deducibilità continua ad operare, invece, in relazione alle ipotesi in cui le opere ed i servizi siano offerti volontariamente dal datore di lavoro"*.

Sul tema si è pronunciata inoltre la giurisprudenza di legittimità⁹, affermando che le previsioni contenute in un regolamento aziendale *"pur non costituendo espressione di funzione pubblica, neppure realizzano meri interessi individuali, in quanto dirette a conseguire un'uniforme disciplina dei rapporti con riferimento alla collettività impersonale dei lavoratori di un'azienda, agendo sul piano dei singoli rapporti individuali allo stesso modo e con la stessa efficacia di un contratto collettivo aziendale"*.

In conclusione, stando al nuovo dettato normativo e alle considerazioni sopradette di dottrina, prassi e giurisprudenza, il regolamento aziendale contenente un impegno tra le parti per un determinato arco temporale, pur rappresentando un atto unilaterale del datore di lavoro, assume le caratteristiche di un atto vincolante al pari di un contratto.

Pertanto, le spese sostenute dal datore di lavoro per erogare servizi ai dipendenti in base a un vincolo contrattuale o di regolamento aziendale con le caratteristiche sopradette sono integralmente deducibili in base all'art. 95 del TUIR. Al contrario, le spese sostenute volontariamente sono deducibili nella misura del 5 per mille del costo per prestazioni di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 100 del medesimo Testo Unico.

2. IL RUOLO DELLA CONTRATTAZIONE COLLETTIVA E GLI EFFETTI SULLA DEDUCIBILITÀ AI FINI DEL REDDITO D'IMPRESA

L'art. 1, comma 162¹⁰, Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017) prevede un'interpretazione autentica, pertanto con effetto retroattivo, che interessa

⁹ Corte di Cassazione, sentenza n. 5768/2016.

¹⁰ Art. 1, comma 162, Legge 11 dicembre 2016, n. 232: *"Le disposizioni di cui all'art. 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*

(segue)

il ruolo della contrattazione in materia di welfare e alcuni aspetti legati alla deducibilità dal reddito di impresa dei costi sostenuti a tal fine dal datore di lavoro.

A seguito di tale interpretazione autentica le disposizioni di cui all'art. 51, comma 2, lett. f), TUIR 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.

Il dettato normativo estende l'ambito di applicazione dell'utilizzazione delle opere e servizi anche nel caso in cui esse siano riconosciute dal datore di lavoro in conformità a disposizioni di contrattazione collettiva nazionale¹¹, oltre che mediante contrattazione di secondo livello.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 5/E del 29 marzo 2018, con una interpretazione particolarmente estensiva, ritiene che la definizione data dal legislatore alla citata lettera f) del comma 2 dell'art. 51 TUIR operi non solo relativamente alle *"opere e servizi"* disciplinati dalla stessa lettera f), ma anche per *"le somme e i valori"* disciplinati dalle successive lettere f-bis), f-ter) ed f-quater). L'Amministrazione finanziaria ritiene, infatti, che queste ultime lettere costituiscano una specificazione degli oneri di utilità sociale indicati nella lettera f) e, in quanto tali, vadano disciplinati nel medesimo modo. Inoltre, nella circolare n. 5/E/2018 si afferma che la disposizione interpretativa, naturalmente, non fa venir meno la possibilità che i *benefits* 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, così come precisato con circolare 15 giugno 2016, n. 28/E di cui già si è parlato.

Di fatto con tale interpretazione l'Amministrazione finanziaria permette per tutti i servizi di welfare aziendale rientranti nella disposizione di cui all'art. 100, elencati all'art. 51, comma 2, lett. f), f-bis), f-ter), f-quater) TUIR, una totale deducibilità come costo del lavoro nel caso in cui siano previsti da un contratto collettivo e/o da un regolamento aziendale con le caratteristiche sopradette.

Tuttavia, a parere di alcuni autori e di chi scrive, *"la posizione dell'Agenzia delle Entrate potrebbe reggere al tenore letterale della norma, anche tramite una lettura com-*

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".

¹¹ Si veda a titolo di esempio il CCNL Metalmeccanica industria, con la previsione che a decorrere dal 1° giugno 2017, le aziende dovranno mettere a disposizione dei lavoratori strumenti di welfare, del valore di 100 euro, elevato a 150 e 200 euro rispettivamente a decorrere dal 1° giugno 2018 e 1° giugno 2019, da utilizzare entro il 31 maggio dell'anno successivo.

*binata degli artt. 51 e 100, TUIR, solo se riferita alle opere e ai servizi e non anche alle somme rimborsate*¹².

Analizzando il contenuto della norma è opportuno precisare che solo la lettera f) richiama le finalità di cui al comma 1 dell'art. 100 TUIR, escludendo dalla formazione del reddito imponibile 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'art. 12 del TUIR. Le successive lettere f-bis), f-ter) e f-quater) del medesimo comma 2, art. 51 del Testo Unico non fanno alcun riferimento all'art. 100, né citano come fa la lettera f) "disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale". Inoltre, il citato comma 1 dell'art. 100 fa espressamente riferimento alle sole spese relative a "opere e servizi" e non anche alle "somme e i valori" come si dice nella circolare n. 5/E/2018.

Qualora il legislatore avesse voluto interpretare nel senso esposto dall'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto citare non solo la lettera f) ma anche le lettere f-bis), f-ter) e f-quater); in alternativa avrebbe potuto fare riferimento solo alle somme da rimborsare o citare l'art. 100, comma 1 del TUIR.

3. LA PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SU CASI PRATICI DI WELFARE

Da una semplice analisi letterale dell'art. 51, comma 2, lett. f), f-bis), f-ter), f-quater) TUIR si evince facilmente che le previsioni della norma citata sono riservate alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi. Pertanto, prima di analizzare le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nella trattazione di alcuni casi pratici di welfare risulta opportuno richiamare le definizioni di "generalità" e di "categorie" di dipendenti fornite dalla prassi.

Sull'argomento, il riferimento principale¹³ è la nota circolare n. 326/E/1997, con la quale l'Amministrazione finanziaria afferma che riguardo al concetto di generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti si intende: "la generica disponibilità verso un gruppo omogeneo di dipendenti (anche se alcuni di questi non fruiscono di fatto delle opere o servizi o delle somme), poiché, invece, qualunque somma attribuita ad *personam* costituisce reddito di lavoro dipendente". Tale definizione, in qualche modo, va a impattare anche sul concetto di categorie di lavoratori, da intendersi, nel caso, in

¹² L. Caratti, C. Valsiglio, *Il welfare aziendale: spunti e riflessioni su alcuni approfondimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *La circolare di lavoro e previdenza*, n. 27/2018.

¹³ Per approfondimenti si veda anche: Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 3/E/2002; INPS, circolare, n. 11/2011.

senso diverso rispetto alla definizione offerta dal Codice civile ex art. 2095, comma 1¹⁴. In materia tributaria, il concetto di categoria fuoriesce dalla classificazione civilistica, ricomprendendo lavoratori omogenei, per categoria, riguardo al livello o alla qualifica di inquadramento.

Con la circolare n. 188/E/1998 il Ministero delle Finanze rinforza quanto affermato dalla circolare n. 326/E/1997 sul concetto di categorie di dipendenti: *"La Circolare n. 326/E del 1997 ha già chiarito che l'espressione 'categorie di dipendenti', utilizzata dal legislatore, non va intesa soltanto con riferimento alle categorie previste nel codice civile (dirigenti, operai, etc.), bensì a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dirigenti, o tutti quelli di un certo livello o una certa qualifica)"*.

L'Amministrazione finanziaria, attraverso la citata circolare n. 188/E/1998, redatta con la caratteristica forma di risposta a quesiti, continua affermando: *"Anche l'esempio proposto nel quesito, cioè 'tutti gli operai del turno di notte', è idoneo ad individuare una categoria di dipendenti nel senso richiesto dal legislatore poiché sufficiente ad impedire in senso teorico che siano concesse erogazioni ad personam in esenzione totale o parziale da imposta"*¹⁵.

Il concetto appena esaminato di *"generalità o categorie di dipendenti"* viene richiamato dalla Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate nelle risposte ad interPELLI 954-1417/2016 e 904-603/2017 con le quali si ribadisce l'integrale deducibilità dei costi relativi a un piano di welfare introdotto con un regolamento, purché al datore di lavoro non sia concesso di cessare unilateralmente e discrezionalmente l'efficacia del piano welfare al termine di ciascun anno di riferimento.

Con la risposta ad interPELLO n. 904-603/2017, la Direzione Regionale della Lombardia si pronuncia su un piano di welfare, basato su due tipi di servizi, messi a disposizione da parte del datore di lavoro a categorie omogenee di lavoratori: l'amministratore unico e tutti i dipendenti inquadrati al quarto livello. I citati servizi hanno finalità diverse: il primo trattandosi di un *check up* completo per prevenzione malattie degenerative ha finalità assistenziale; il secondo servizio è un abbonamento ad una *pay tv* con finalità ricreative.

Il piano di welfare è stato realizzato tramite un regolamento aziendale. I quesiti posti dal datore di lavoro istante riguardano la possibile deducibilità integrale del costo e la detrazione dell'IVA pagata sull'abbonamento alla *pay tv*.

¹⁴ *"I prestatori di lavoro subordinato si distinguono in dirigenti, quadri, impiegati e operai"*.

¹⁵ Ministero delle Finanze, circolare n. 188/1998, Sez. Reddito di lavoro dipendente, punto 4, pag. 13.

Con riferimento al primo quesito posto, l'Agenzia delle Entrate richiama la citata circolare n. 28/E/2016 con la quale ribadisce che *"la erogazione dei benefits 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'art. 100 del medesimo Testo Unico. Tale limite di deducibilità continua ad operare, invece, in relazione alle ipotesi in cui le opere ed i servizi siano offerti volontariamente dal datore di lavoro"*.

In relazione, invece, al secondo quesito posto, l'Amministrazione finanziaria evidenzia che l'art. 19, comma 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede, tra l'altro, che per la determinazione dell'IVA dovuta o dell'eccedenza detraibile o rimborsabile ai sensi del successivo art. 30, *"è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione"*. Il successivo comma 2 stabilisce, inoltre, che *"non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta [...]"*. Conseguentemente, ai fini dell'esercizio della detrazione dell'IVA, l'Agenzia delle Entrate ricorda che occorre valutare, in primo luogo, la sussistenza o meno del noto requisito dell'inerenza tra l'acquisto di beni e servizi da parte dell'operatore economico e l'attività da quest'ultimo svolta¹⁶. Sull'argomento, l'Amministrazione finanziaria richiama inoltre l'orientamento della giurisprudenza comunitaria¹⁷, precisando che *"l'esistenza del diritto alla detrazione è determinato in funzione delle operazioni a valle alle quali le operazioni a monte sono destinate. Pertanto, detto diritto esiste nel caso in cui l'operazione a monte soggetta all'IVA si trovi in nesso diretto e immediato con una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto alla detrazione"*.

Con tale pronuncia, in sostanza, i giudici comunitari hanno affermato che la detraibilità del tributo assolto sugli acquisti sussiste laddove vi sia un *"nesso diretto e immediato tra le spese collegate alle prestazioni a monte e il complesso delle attività economiche del soggetto d'imposta"*.

Dalla ricostruzione sopra operata discende, in sostanza, che il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto spetta a condizione che:

- a) l'acquisto dei beni e dei servizi sia inerente all'attività economica svolta dal soggetto passivo;

¹⁶ Cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzione 23 luglio 2002, n. 244.

¹⁷ Corte di Giustizia CE, causa C-29/08 del 29 ottobre 2009.

- b) i beni e i servizi acquistati siano afferenti ad operazioni imponibili o ad esse assimilate dalla legge ai fini dell'esercizio della detrazione;
- c) sussista un *"nesso diretto e immediato tra le spese collegate alle prestazioni a monte e il complesso delle attività economiche del soggetto d'imposta"* essendo, la detraibilità, *"connessa al trattamento delle operazioni effettuate a valle, cui gli acquisti si riferiscono"*.

Nell'ambito della fattispecie rappresentata, la Direzione Regionale della Lombardia ritiene non riscontrabili il rispetto delle suddette tre condizioni, e di conseguenza ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ha ritenuto illegittima la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto dell'abbonamento *pay tv*.

Altro caso sottoposto alla Direzione Regionale della Lombardia è l'interpello n. 954-1417/2016, dove la società istante propone un regolamento aziendale secondo il quale vengono offerti a categorie omogenee di lavoratori due servizi: un abbonamento a una palestra e un viaggio all'estero. Il 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 retribuzione annua lorda (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'art. 50, comma 1, lett. *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'art. 51, comma 2, lett. f) del TUIR. 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'art. 100 del Testo Unico.

In relazione alla fattispecie in esame, l'Agenzia delle Entrate 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 art. 100 del TUIR.

In relazione all'altro requisito concernente l'offerta di opere e servizi che deve essere rivolta alla generalità o a categorie di dipendenti, l'Amministrazione finanziaria richiama gli indirizzi già forniti con prassi precedente¹⁸ nei quali non si riconosce l'applicazione delle disposizioni elencate nel comma 2 dell'art. 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.

L'Agenzia delle Entrate reputa le categorie individuate dall'istante sufficienti ai fini del rispetto delle citate condizioni, non potendosi parlare quindi di attribuzioni *ad personam*. Inoltre, ritiene che i servizi con finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, non concorrano al reddito da lavoro quale sia la fonte istitutiva dell'offerta, ossia un'iniziativa unilaterale o una contrattazione.

Relativamente alla deducibilità dal reddito d'impresa, viene ribadito come la semplice volontarietà dell'atto istitutivo comporti le limitazioni ex art. 100 TUIR, laddove, al contrario, l'introduzione dei servizi, a mezzo contrattazione di vario livello o di regolamento aziendale, svincoli tale deducibilità attraendola nel disposto ex art. 95 del medesimo Testo Unico. Viene tuttavia evidenziato come, nel caso di fonte regolamentare, dovrà pur sempre configurarsi un obbligo negoziale¹⁹. Al contrario, nella fattispecie analizzata si fa presente che l'istante, a seguito di successiva richiesta di documentazione da parte della Agenzia delle Entrate, ha prodotto la bozza del regolamento aziendale volto all'attivazione del piano welfare. Dall'esame di tale regolamento l'Amministrazione finanziaria rileva che, le modalità di fruizione dei servizi welfare, nonché le altre disposizioni disciplinanti il piano stesso, non derivano da statuizioni volte a configurare l'adempimento di un obbligo negoziale. Inoltre, ad ulteriore conferma, le norme finali del regolamento prevedono 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"*.

4. CONSIDERAZIONI AI FINI IRAP

Ai fini IRES come è stato precedentemente analizzato ai sensi del combinato disposto dagli artt. 95 e 100 del TUIR appare chiara la distinzione tra i costi interamente

¹⁸ Cfr., circolari n. 326/E/1997 e n. 188/E/1998.

¹⁹ Tale principio viene confermato dall'Agenzia delle Entrate anche nella risposta ad interpello n. 10 del 25 gennaio 2019.

deducibili e quelli sostenuti dal datore di lavoro senza adempimento di un obbligo negoziale ai quali si applica una deduzione entro il limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente. Passando all'analisi degli aspetti ai fini IRAP va evidenziato che l'impianto normativo di tale imposta è strutturato in modo diverso tale da rendere indeducibili in capo al soggetto passivo quei costi che non costituiscono, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 26 maggio 2009, n. 27/E afferma che i suddetti costi sono, ad esempio, quelli sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente e assimilato inclusi nella voce B9) dell'art. 2425 del Codice civile. Tali costi per espressa previsione normativa²⁰ non sono comunque ammessi in deduzione anche qualora fossero classificati in una voce diversa del conto economico²¹.

Si precisa che la disciplina IRAP è rimasta con la suddetta impostazione anche successivamente all'intervento del legislatore²² che ha previsto la c.d. deduzione residuale, data dalla differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis e 4-quater del medesimo art. 11, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Ciò premesso, l'Amministrazione finanziaria con la citata circolare n. 27/E/2009 ritiene che le spese sostenute dall'azienda per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa continuino ad essere deducibili nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente²³. Al contrario, sono da ritenersi indeducibili le somme erogate al dipendente o al collaboratore a titolo di indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda²⁴.

²⁰ Art. 5, comma 3, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 rubricato "Determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali".

²¹ Cfr. art. 5, comma 3 e art. 7, comma 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

²² Art. 1, comma 20, Legge 23 dicembre 2014, n. 190, che ha introdotto all'art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il comma 4-octies con decorrenza dal periodo d'imposta 2015.

²³ A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano tra i costi deducibili quelli sostenuti per l'acquisto di tute e scarpe da lavoro; per i corsi di aggiornamento professionale, per i servizi di mensa e di trasporto collettivo dei dipendenti; quelle erogate a terzi dal datore di lavoro per il viaggio, il vitto e l'alloggio dei dipendenti o dei collaboratori in occasione di trasferte; i rimborsi analitici delle spese di vitto, di alloggio e di viaggio anticipate dal dipendente o dal collaboratore in occasione delle trasferte.

²⁴ A titolo esemplificativo e non esaustivo: le indennità di trasferta, le indennità di mancato preavviso, le indennità per rischio, i premi aziendali.

Considerando sia quanto affermato nella circolare n. 27/E/2009 al punto 1.4²⁵ sia le modifiche normative sopradette che hanno reso deducibili le spese sostenute per il personale a tempo indeterminato, a parere di alcuni autori e di chi scrive, si ritiene che *"i costi sostenuti dall'azienda per i piani di welfare aziendale rivolti a dipendenti a tempo indeterminato possano essere deducibili, considerato che tali servizi non assumono natura retributiva per il dipendente e possono essere qualificabili in senso lato come spese funzionali per lo svolgimento dell'attività dell'impresa"*²⁶.

Si osserva che l'Agenzia delle Entrate nella prassi²⁷ più recente già analizzata nel presente Capitolo non si è espressa sul trattamento ai fini IRAP dei piani di welfare.

A tal proposito, e in particolare sugli aspetti legati alla deducibilità IRAP, si ritiene opportuno un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria.

²⁵ Agenzia delle Entrate, circolare n. 27/E/2009, punto 1.4: *"Si ritiene che le spese sostenute dall'azienda per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa continuino ad essere deducibili nella misura in cui costituiscono spese funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente"*.

²⁶ Cfr. M. Sodini, *La Legge di Stabilità 2016 spinge il welfare aziendale con la leva fiscale*, Fondazione nazionale dei Commercialisti, 2016.

²⁷ Agenzia delle Entrate, circolari n. 28/E/2016 e n. 5/E/2018.