

Risposta n. 10

Roma, 25 gennaio 2019

***OGGETTO: Articoli 51, comma 2, lettere f) e f-bis) e 95 del TUIR di cui al
d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
Piano di welfare aziendale***

QUESITO

L'istante rappresenta di essere una società gestita da un amministratore unico, percettore di un compenso fiscalmente inquadrabile tra i redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del TUIR, e di avvalersi di 12 dipendenti diretti (di cui un direttore di sala, cinque addetti alla sala, cinque addetti alla cucina e uno alla cassa), di un lavoratore in somministrazione a tempo determinato ai sensi dell'articolo 30 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 (anch'egli addetto alla sala) e, infine, di uno stagista extracurricolare (anch'egli addetto alla sala) percettore di un'indennità inquadrabile tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui al richiamato articolo 50, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico.

Dalla documentazione integrativa prodotta emerge che i contratti di lavoro dipendente sono tutti a tempo indeterminato ad eccezione del contratto di somministrazione e quello di stagista.

Al fine di incrementare il livello di soddisfazione dei propri dipendenti e di ottimizzare i costi aziendali, l'istante dichiara di voler introdurre, con oneri a proprio carico, un "Piano Welfare" per il 201X mettendo a disposizione tre *benefit*, rientranti nell'ambito dell'articolo 51, comma 2, lettere f) e f-bis), del TUIR, diversificati in base a categorie omogenee, mediante uno specifico regolamento aziendale in adempimento di un obbligo negoziale.

In particolare, intende agevolare la categoria dei "*manager*", composta dall'amministratore unico e dal direttore di sala (che avranno diritto all'assistenza domiciliare ai familiari anziani previa convenzione con struttura privata specializzata in servizi socio-assistenziali e alla frequenza a un corso privato di lingua per i figli - fuori dal circuito scolastico - presso centri professionali di formazione linguistica) e quella degli "addetti alla sala" (per i quali è previsto un servizio di *check-up* cardiaco presso una struttura sanitaria convenzionata) con esclusione, pertanto, degli addetti alla cucina e alla cassa.

Per quanto concerne il Regolamento aziendale che disciplina le modalità di accesso e di fruizione del Piano *Welfare* summenzionato, si rappresenta che con la documentazione integrativa (nota prot. RU n. XXX del X/XX/XXXX) l'istante ha fornito una nuova bozza di Regolamento non ancora sottoscritta dal datore di lavoro dalla quale emerge, tra l'altro, che:

"Il presente regolamento è un documento che, anche se unilateralmente predisposto da Alfa srl, è vincolante per l'Azienda per tutta la sua durata temporale in quanto una volta acquisito dai Lavoratori assume natura di contratto e quindi fonte di obbligo negoziale";

"La fruizione dei *benefits* avverrà nel corso dell'anno 201X. Per quelli non fruiti rientranti nelle previsioni della lettera f) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, i Lavoratori non possono ricevere, direttamente o indirettamente, alcuna somma di denaro né da Alfa Srl né da parte dell'erogatore del servizio, nemmeno a titolo di rimborso totale o parziale";

“La manifestazione di volontà del Lavoratore produrrà diritti e obblighi a carico delle Parti come di seguito specificati (...). Ciascun Lavoratore beneficiario aderendo all’offerta di servizi acquista la titolarità di un diritto soggettivo al quale è correlato l’obbligo di adempiere di Alfa srl a quanto stabilito nel presente Regolamento (...) Per tutta la durata del presente regolamento, Alfa Srl si impegna a tener conto delle esigenze e dei suggerimenti dei Lavoratori con finalità di miglioramento dell’offerta e della fruizione di servizi welfare”.

Inoltre, nella bozza del medesimo è precisato che il regolamento stesso decorre “dal 1° gennaio 201X ha durata annuale e sarà tacitamente rinnovato di anno in anno salvo disdetta di una delle Parti mediante lettera raccomandata, anche a mano, inviata all’altra parte con un preavviso di tre mesi rispetto all’ordinaria scadenza”.

In relazione a quanto precede, l’interpellante chiede di sapere se sia possibile applicare il regime di esclusione da imposizione sul reddito di lavoro dipendente previsto dal citato articolo 51, comma 2, lettere f) e f-bis), del TUIR anche a favore dei titolari di reddito di lavoro assimilato al lavoro dipendente nonché al lavoratore in somministrazione e se, con specifico riferimento all’offerta ai beneficiari della categoria “*manager*” di un corso privato di lingua (fuori dal circuito scolastico), sia possibile far rientrare il predetto *benefit* - ai fini dell’esclusione dal reddito - nella previsione di cui alla lettera f-bis) così da consentire l’acquisto diretto del corso da parte dei beneficiari e il successivo rimborso del datore di lavoro dietro presentazione di idonea documentazione fiscale (quesiti n. 1 e 2).

Infine, l’istante chiede conferma dell’effettiva “negozialità” del regolamento aziendale allegato per fruire della piena deducibilità del costo sostenuto dal reddito d’impresa, ai sensi dell’articolo 95 del TUIR, quale spesa relativa a *benefit* utilizzabili da categorie omogenee 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 dal successivo articolo 100 del TUIR (quesito n. 3).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che, nell'ambito della fattispecie rappresentata, sia possibile applicare il regime di esclusione da imposizione sul reddito di lavoro dipendente previsto dall'articolo 51, comma 2, lettere f) e f-bis), del TUIR anche a favore dei titolari di reddito di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente e al lavoratore assunto con contratto di somministrazione a tempo determinato (nel rispetto del principio della piena parità di trattamento tra lavoratori diretti e somministrati).

Inoltre, è dell'avviso che sussistano i presupposti per la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi della richiamata lettera f-bis), dell'offerta ai beneficiari della categoria "*manager*" di un corso privato di lingua (fuori dal circuito scolastico) in caso di acquisto diretto del corso da parte degli effettivi fruitori e successivo rimborso del datore di lavoro dietro presentazione di un'idonea documentazione (quesiti n. 1 e 2).

Infine, la società istante ritiene di poter beneficiare, in base al disposto dell'articolo 95 del TUIR, della piena deducibilità dal reddito di impresa della spesa che dovrà sostenere per mettere a disposizione dei propri dipendenti i suddetti servizi quale costo relativo a prestazioni utilizzabili da categorie omogenee di dipendenti in conformità a disposizioni di regolamento aziendale in adempimento di un obbligo negoziale senza incorrere, quindi, nella limitazione del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi così come previsto dal successivo articolo 100 del TUIR (quesito n. 3).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito indicate si ritiene che:

1) i *benefit* offerti agli “addetti alla sala” (per i quali è previsto un servizio di *check-up* cardiaco presso una struttura sanitaria convenzionata) rientrano nell’ambito dell’articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir;

2) i *benefit* offerti all’“amministratore unico” della società e al “direttore di sala” (assistenza domiciliare familiari; frequenza corso privato di lingua per figli) non rientrano nell’ambito del citato articolo 51, comma 2, lettere f) e f-*bis*);

3) i costi relativi ai *benefit* riconosciuti ai soggetti di cui alle lettere a) e b) nell’ambito del Regolamento del piano di Welfare Aziendale sono deducibili, ai sensi dell’articolo 95, comma 1, del TUIR, alle ricorrenze delle condizioni che saranno evidenziate.

L’articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR, dispone che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, tra l’altro, “l’utilizzazione (...) dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, 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’articolo 100”.

In relazione all’ambito di operatività della lettera f) menzionata, l’Amministrazione finanziaria in più occasioni 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 (frequenza a un corso privato di lingua per i figli, assistenza domiciliare ai familiari anziani e *check-up* cardiaco) possono considerarsi ricompresi nelle finalità di educazione e istruzione, nonché quelle di assistenza sociale e sanitaria di cui al citato articolo 100 del TUIR.

Affinché, però, tali servizi non generino reddito imponibile in capo al lavoratore e, pertanto, possa trovare applicazione la lettera f) del citato articolo 51 del TUIR, è necessario che i servizi siano messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha più volte precisato (da ultimo, con circolare 23 marzo 2018, n. 5/E, che il legislatore, a prescindere dall'utilizzo dell'espressione "alla generalità dei dipendenti" ovvero a "categorie di dipendenti", non riconosce l'applicazione delle disposizioni tassativamente 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, i servizi Welfare non sono offerti "alla generalità dei dipendenti" della società Alfa, dal momento che sono esclusi dal Piano gli "addetti alla cucina" e l'"addetto alla cassa". Conseguentemente, ai fini della non concorrenza alla determinazione del reddito di lavoro è necessario che i destinatari dei *benefit* costituiscano oppure siano inquadrabili in una "categoria di dipendenti".

In merito alla nozione di "categoria di dipendenti", la scrivente con la citata circolare n. 5/E del 2018 ha chiarito che tale espressione 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 dipendenti di un certo livello o di una certa qualifica, ovvero tutti gli operai del turno di notte ecc.), purché tali inquadramenti siano sufficienti a impedire in senso teorico, come detto, che siano concesse erogazioni *ad personam* in esenzione totale o parziale da imposte.

Pertanto, nella fattispecie rappresentata, nessun ostacolo alla non concorrenza al reddito di lavoro dipendente si rileva per la fruizione del *check-up* cardiaco da parte dei lavoratori “addetti alla sala” che, per quanto illustrato, configurano una “categoria di dipendenti”.

Resta fermo che, ai sensi dell’articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR, il regime di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente è da riconoscersi, inoltre, sia all’“addetto alla sala” titolare di un contratto di somministrazione a tempo determinato, sia allo stagista quale “addetto alla sala” titolare di un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell’articolo 50, comma 1, lettera c), del TUIR.

Invero, in relazione a quest’ultimo, si fa presente che l’articolo 52 del TUIR, disciplinante la determinazione del “reddito assimilato a quello di lavoro dipendente”, al comma 1, dispone che: “Ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si applicano le disposizioni dell’articolo 48 [*rectius* 51].”, fatte salve specifiche deroghe, tra le quali nulla è disposto in relazione alla lettera c) dell’articolo 50 laddove sono qualificati redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente “le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante”.

Pertanto, nel caso in esame lo stagista, essendo ricompreso nella categoria di dipendenti addetti alla sala, potrà godere del regime esentativo previsto dalla lettera f) del comma 2 dell’articolo 51 del TUIR relativamente al servizio di *check-up* cardiaco previsto nel Piano Welfare.

Ad analoghe conclusioni si perviene relativamente all'“addetto alla sala” assunto, ai sensi dell'articolo 30 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, con un contratto di somministrazione a tempo determinato, dal momento che, indipendentemente dalla tipologia contrattuale adottata, anche questi è titolare di reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR, la cui base imponibile è determinata ai sensi del successivo articolo 51 del TUIR.

In relazione agli altri destinatari del Piano Welfare, cioè all'amministratore unico della società istante e al “direttore di sala”, si ritiene che costoro non configurino una “categoria di dipendenti”, così come illustrata in precedenza e, conseguentemente, non possano essere destinatari del regime esentativo previsto dalla citata lettera f) dell'articolo 51 del TUIR.

Invero, la compatibilità del ruolo di amministratore con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze della società, in assenza di specifici limiti normativi, non è esclusa a priori; pur tuttavia, affinché un rapporto di lavoro si configuri, ai fini fiscali, quale rapporto di lavoro dipendente è necessario che la prestazione di lavoro sia svolta, con qualsiasi qualifica, “alle dipendenze e sotto la direzione di altri” (articolo 49, comma 1, del TUIR).

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha più volte precisato che tale ultima locuzione presuppone la compresenza logica e giuridica di almeno due soggetti e l'esistenza di un rapporto ineguale, in cui cioè uno dei due soggetti si trovi in una posizione di subordinazione per ragioni di organizzazione e divisione del lavoro. Elemento caratterizzante della dipendenza è, dunque, la circostanza che il dipendente fornisca la propria prestazione di lavoro nel luogo ove deciderà il datore di lavoro, negli orari da questi indicati, usando strumenti o componenti di capitale forniti dallo stesso datore di lavoro e seguendo le prescrizioni tecniche di questo.

In relazione, poi, alla configurabilità di un rapporto di lavoro dipendente tra una società e il suo amministratore, come nel caso in esame, la Corte di Cassazione è più volte intervenuta statuendo, tra l'altro, che “la qualifica di

amministratore unico di una società non è compatibile con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze della stessa società, non potendo ricorrere in tal caso l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione (Cfr. per tutte Cass. 13009/03) e tanto per il contenuto sostanzialmente imprenditoriale dell'attività gestoria svolta dall'amministratore unico in relazione alla quale non è individuabile la formazione di una volontà imprenditoriale distinta, tale da determinare la soggezione dipendente - dell'amministratore unico (V. in tal senso Cass. 1662/00 e 381/01)". [Sentenza n.24188 del 13 novembre 2006].

Nel caso in esame, l'immedesimazione organica tra la persona fisica e la società e, conseguentemente, l'assenza del requisito della subordinazione, è rilevabile dall'istanza di interpello in esame, nonché dal Regolamento del Piano Welfare Aziendale 201X, originariamente allegato, che sono entrambi sottoscritti dal solo amministratore unico.

Ciò considerato, la scrivente ritiene che nella fattispecie in esame, poiché il ruolo di dipendente si confonde con quello di amministratore, mancando il necessario rapporto di alterità tra le parti che ne definisce i compiti e le responsabilità, non torna applicabile l'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR laddove il regime di favore è riconosciuto sempreché l'offerta sia rivolta, tra l'altro, a "categorie di dipendenti" che non è ravvisabile in questa sede.

Per le medesime ragioni, anche all'unico direttore di sala non è applicabile il regime di favore previsto dalla più volte richiamata lettera f) dell'articolo 51 del TUIR, dal momento che l'erogazione dei beni welfare in suo favore configura, ad avviso della scrivente, un'offerta *ad personam*, anche in considerazione della circostanza che i servizi aventi finalità di educazione e istruzione (frequenza corso privato di lingua per i figli), nonché di assistenza sociale e sanitaria (assistenza domiciliare ai familiari anziani) non sono riconosciuti, neanche in misura graduata, agli altri destinatari del Regolamento

del Piano Welfare Aziendale anno 201X, ovvero agli addetti alla sala, in favore dei quali è previsto il solo servizio di *check-up* cardiaco.

Ad analoghe conclusioni si perviene anche nell'ipotesi, non rilevabile nel Regolamento aziendale ma rappresentata nell'istanza di interpello, che la frequenza al corso di lingua dei figli dell'amministratore unico e del direttore di sala si sostanzia nell'acquisto diretto da parte di questi ultimi e successivo rimborso da parte della società.

Anche in tale ipotesi non troverebbe applicazione il regime fiscale esentativo della successiva lettera *f-bis*) dell'articolo 51 del TUIR laddove è riconosciuta la non concorrenza al reddito, tra l'altro, delle "somme (...) erogate 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..".

In conclusione, quindi, i beni welfare previsti dal regolamento aziendale se erogati in favore dell'amministratore unico e del direttore di sala, non trovando applicazione il beneficio fiscale dell'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR, dovranno essere valorizzati ai sensi del successivo comma 3 del medesimo articolo 51 laddove è disposto che: "Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9 (...)".

Per quanto concerne invece la deducibilità da parte della società dei costi relativi ai *benefit* che la società intende riconoscere in base al Regolamento del Piano Welfare Aziendale anno 201X, si osserva quanto segue (quesito n. 3).

Con la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E è stato 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'articolo 95 del TUIR, e non nel solo limite del cinque per mille, secondo quanto previsto dall' articolo 100 del medesimo testo unico”.

Affinché un regolamento configuri l'adempimento di un obbligo negoziale, lo stesso deve essere, quindi, non revocabile né modificabile autonomamente da parte del datore di lavoro. In tal caso, infatti, l'atto nella sostanza sarebbe qualificabile come volontario. Nel caso di specie, peraltro, l'istante ha precisato che il predetto regolamento ha durata annuale, salvo tacito rinnovo.

Ciò premesso, sul presupposto che il predetto regolamento non sia modificato *in peius* a danno dei lavoratori, nel periodo di vigenza dello stesso - fermo restando che potrà invece essere modificato *in melius* tenendo conto delle esigenze e dei suggerimenti dei Lavoratori con finalità di miglioramento dell'offerta e della fruizione di servizi welfare-, si ritiene che gli oneri relativi al *benefit* riconosciuto alla categoria dei dipendenti addetti alla sala, consistente in un *check up* cardiaco, previsto nella bozza di Regolamento in parola, sono deducibili ai sensi dell'articolo 95 del TUIR.

Alle medesime condizioni sono deducibili ai sensi del medesimo articolo, gli oneri sostenuti dall'istante in relazione ai *benefit* che intende riconoscere all'amministratore e al direttore di sala, in quanto spese che costituiscono la retribuzione dei soggetti destinatari e che, peraltro, concorrono a formare il reddito dei predetti soggetti come precisato sopra nella risposta al quesito 2.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente