

I SERVIZI DI UTILITÀ SOCIALE DA REGOLAMENTO VINCOLANTE E IL REGIME DI DEDUCIBILITÀ DEL COSTO

I servizi di utilità sociale (art 51c2/lettera f-tuir) da regolamento vincolante (regolamento che è adempimento obbligo negoziale) e il regime di deducibilità del costo: le oscillazioni della prassi

Domanda

Il datore di lavoro (srl) tramite un regolamento che è l'adempimento di un obbligo negoziale efficace dal 01/01 al 31/12 dell'anno (regolamento vincolante annuale) mette a disposizione della categoria degli operai un credito welfare (budget di spesa figurativo) di 500 € opzionabile in una palestra convenzionata con il datore ai sensi dell'articolo 51c2 lettera f) del tuir (servizi di utilità sociale).

Il servizio della palestra opzionato dal dipendente operaio (art 51 c2 lettera f) è deducibile ai sensi dell'articolo 95 del tuir o con la limitazione di articolo 100 del tuir (limite del 5 per 1000 del costo del personale)?

Risposta

Per quanto concerne la deducibilità da parte della società (srl) dei costi relativi ai benefit-art 51c2 lettera f/tuir (servizi di utilità sociale, esempio palestra), che la stessa intende riconoscere in base ad un Regolamento (atto unilaterale datoriale) che è l'adempimento di un obbligo negoziale (regolamento vincolante) l'ade propende per l'integrale deducibilità ai sensi dell'articolo 95 del tuir (totalmente deducibili i costi dal reddito di impresa).

In particolare con la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E è stato precisato che "l'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 non revocabile né modificabile autonomamente da parte del datore di lavoro.

In tal caso (modifica unilaterale in peius da parte del datore, vedi int 10 ade 2019), infatti, l'atto nella sostanza sarebbe qualificabile come volontario e sui costi dei servizi di utilità sociale (art 51c2 lettera f tuir con asset dettagliati nell'articolo 100 tuir) si applicherebbe la deducibilità limitata in articolo 100 (limite del 5 per 1000 del costo del personale).

A riguardo del quesito ci troviamo al cospetto del caso in cui il datore mette a disposizione della categoria (esempio operaio) un credito welfare di 500 € (budget di spesa figurativo) opzionabile in servizio di utilità sociale - art 51c2 lettera f (palestra convenzionata con il datore).

Il datore si obbliga a non modificare unilateralmente il regolamento facendo maturare un diritto soggettivo in capo ai dipendenti della categoria (esempio operai).

Quindi operativamente il datore in corso di regolamento si impegna con apposita clausola:

- 1) a non cessarlo anticipatamente (cessazione del regolamento prima del 31/12 dell'anno);
- 2) a non ribassare il credito welfare;
- 3) a non togliere il flexible della palestra e introdurne un altro a suo piacimento;
- 4) a non modificare le sorti del credito welfare residuo in caso di cessazione del rapporto e a fine piano (passaggio da credito welfare residuo da previdenza complementare ad azzeramento).

Se il regolamento è vincolante sul costo del servizio della palestra convenzionata (costo a debito fornitori con deducibilità in articolo 95 tuir) intesa come ricreazione, messo a disposizione degli operai/categoria ed opzionato si applica la deducibilità piena e non limitata in articolo 95 del tuir.

Il presupposto per avere la piena deducibilità dei costi in articolo 95 del tuir sui benefit art 51c2 lettera f), messi a disposizione tramite regolamento ed opzionati, è che il regolamento (annuale/biennale) non sia modificato in peius a danno dei lavoratori (categoria) nel periodo di vigenza dello stesso.

Al contrario il regolamento (atto unilaterale datoriale) potrà invece essere modificato in melius dal datore tenendo conto delle esigenze e dei suggerimenti del lavoratore con finalità di miglioramento dell'offerta e della fruizione di servizi welfare conservando sui costi dei servizi di utilità sociale la deduzione integrale in articolo 95 del tuir (vedi interpello 10 ade 2019).

Ad esempio: in corso di regolamento emerge l'esigenza dei dipendenti nella direzione di un corso di formazione per competenze extra professionali.

Il datore inserisce in corso di regolamento il flexible di educazione/istruzione opzionabile dalla categoria (esempio operaio con 500 € di budget può opzionare il servizio di educazione istruzione inserito in corso di opera/convenzione con scuola formazione).

Il datore conserva la deducibilità in articolo 95 tuir (introduzione di condizione di miglior favore per il dipendente non unilateralmente ma ascoltando le esigenze dei dipendenti, vedi int 10 ade 2019).

Ratio e risposta sintetica al caso del quesito:

Se il datore con il regolamento vincolante (regolamento che è adempimento di obbligo negoziale annuale) mette a disposizione un credito welfare di 500 € per la categoria (es. operaio) opzionabile in art 51c2 lettera f (servizi utilità sociale articolo 100 tuir) sul costo del servizio di utilità sociale opzionato, conserva la deducibilità piena in articolo 95 tuir (costi 51c2 lettera f integralmente deducibili) e non cade nella deducibilità limitata dell'articolo 100 (nei limiti del 5 per 1000 del costo personale).

Se il datore in corso di regolamento introduce una condizione di miglior favore per il dipendente, sulla base dell'ascolto delle esigenze dei dipendenti e non unilateralmente (esempio ulteriori flexible richiesti/servizio sanitario/educativo/culto richiesti dal basso) ampliando l'offerta dei flexible conserva la deducibilità piena in articolo 95 tuir.

Nota bene: richieste dal basso/esigenze dal basso e poi atto datoriale di introduzione di ulteriori flexible richiesti-condizione di miglior favore in corso di regolamento/non unilaterale/su art 51 c2 lettera f/applicazione deduzione in articolo 95 tuir

No articolo 100

Riporto anche il passaggio della risoluzione 55 ade 2020 nella quale si commenta il tema della deducibilità dei costi art 51c2 lettera f in relazione alla fonte del regolamento vincolante (regolamento che è adempimento di obbligo negoziale).

Per quanto concerne invece la deducibilità, ai fini IRES, dei costi sostenuti dalla Società per l'attuazione di un Piano welfare, nessuna criticità si rileva all'applicazione dell'articolo 95 del Tuir laddove le utilità ricomprese nel Piano, e offerte ai dipendenti, vengano riconosciute in ragione di contratto, accordo o regolamento aziendale che configuri l'adempimento di un obbligo negoziale. Al riguardo, infatti, con la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E è stato precisato, tra l'altro, che relativamente alle fattispecie di cui alle lettere f), f-bis), f-ter) ed f-quater) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir "l'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. Solo in tale ultima ipotesi, infatti, l'atto nella sostanza sarebbe qualificabile come volontario con la limitazione della percentuale di deducibilità stabilita dall'articolo 100 del Tuir. Nella fattispecie in esame, si rileva che i regolamenti precisano che “In quanto atto negoziale, ancorché unilaterale, le erogazioni ivi previste costituiscono una obbligazione nei confronti dei lavoratori”. In ragione di tale statuizione e nel presupposto che la società non possa esimersi dall'erogazione dei benefit previsti nel Piano welfare in esame, si ritiene applicabile l'articolo 95 del Tuir ai fini della deducibilità dei costi sostenuti dalla Società Istante.

RICREAZIONE	- Abbonamenti o ingressi a cinema e teatri, <u>pay tv</u> , ...	
	- Abbonamenti o ingressi a palestre, centri sportivi, impianti sciistici, Spa, ...	
	- Abbonamenti a testate giornalistiche, <u>quotidiani</u> , ...	
	- Viaggi (pacchetti completi), pacchetti case vacanza	
	- Biglietteria e prenotazione di viaggi, soggiorni e vacanze	
	- Attività culturali (mostre e musei)	
	- Biblioteche	
	- Attività ricreative varie (eventi sportivi, spettacoli, ...)	

Welfare puro da regolamento vincolante-art 51 c2 lettera f;

Deduzione reddito impresa-art 95

No limite esenzione: fiscale/previdenziale(welfare puro);

- Modalità di gestione-servizio;
- Beneficiari/dipendente + familiare /art 12 carico non carico

Richiede generalità/o categoria

I familiari sono quelli di articolo 12 del Tuir a prescindere dal carico fiscale (vedi legge 207/24 - art 1 c11/circolare 4 del 2025)

Circolare 28 ade 2016/circolare 5 ade 2018/ ris 55 ade 2020;
Int 10 ade 2019;

Fonti:

x) Circolare - 28 ade 2016;

x) interpello - 10 ade 2019: utile per la risposta al quesito;

x) risoluzione - 55 ade 2020 - atto di prassi successivo a circolare 5 ade 2018 che ritengo non condivisibile (richiama circolare 28 ade 2016);

non condivisibili - sul regolamento da welfare puro (vincolante e non)/su lettera f ma anche su f bis f ter f quater affermano deduzione in articolo 100/deduzione nei limiti del 5 per 1000 del costo del personale;

x) circolare 5 ade 2018;

x) circolare inps 49 23.

LEGGE

Articolo 51

Determinazione del reddito di lavoro dipendente

Testo in vigore dal 18 giugno 2025

2. Non concorrono a formare il reddito:

f) 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'articolo 100; (1) (2)

(1) La presente lettera è stata così sostituita prima dall'art. 13, D.lgs. 23.12.1999, n. 505 (G.U. 31.12.1999, n. 306, S.O. n. 232), in vigore dal 15.01.2000, e poi dall'art. 1, comma 190, L. 28.12.2015, n. 208 con decorrenza dal 01.01.2016.

(2) Ai sensi dall'art. 1, comma 162, L. 11.12.2016, n. 232 le disposizioni di cui alla presente lettera, 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.

TITOLO II Imposta sul reddito delle società - CAPO II Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti - SEZIONE I Determinazione della base imponibile

Articolo 100

Oneri di utilità sociale

Testo in vigore dal 3 agosto 2017

1. 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.

ITOLO II Imposta sul reddito delle società - CAPO II Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti - SEZIONE I Determinazione della base imponibile

Articolo 95

Spese per prestazioni di lavoro

Testo in vigore dal 18 giugno 2025

1. 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' articolo 100 , comma 1.

x)circolare 28 ade 2016-

Agenzia delle Entrate|Circolare|15 giugno 2016| n. 28/E

Premi di risultato e welfare aziendale - articolo 1 commi 182-190 legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016).

2.1 Opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto - articolo 51, co. 2, lettera f)

In base alla nuova formulazione della lettera f) dell'articolo 51 del TUIR, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente "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'articolo 100".

La modifica innova rispetto alla precedente formulazione in quanto esclude dal reddito di lavoro dipendente le opere e i servizi di cui al comma 1 dell'articolo 100, anche nelle ipotesi in cui siano

riconosciuti sulla base di contratti, accordi o regolamenti aziendali e non solo quando siano volontariamente erogati dal datore di lavoro, uniformandone per tale aspetto la disciplina a quella prevista dalle successive lettere f-bis) ed f-ter).

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. 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.

Resta invariato l'ambito oggettivo di applicazione della norma che comprende opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, utilizzabili dal dipendente o dai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, che, come affermato dalla precedente prassi (cfr. circolare 326 del 1997; circolare 238 del 2000), possono anche essere non fiscalmente a carico del lavoratore. Rientra ad esempio nel perimetro applicativo della norma, l'offerta di corsi di lingua, di informatica, di musica, teatro, danza.

Le opere ed i servizi contemplati dalla norma possono essere messi a disposizione direttamente dal datore o, come chiarito con risoluzione 34/E del 2004 per il servizio di checkup medico, da parte di strutture esterne all'azienda ma a condizione che il dipendente resti estraneo al rapporto economico che intercorre tra l'azienda e il terzo erogatore del servizio.

Analogamente a quanto previsto dalla precedente formulazione, la disposizione si differenzia dalle successive lettere f-bis) ed f-ter) in quanto 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 citate finalità.

Int 10 ade 2019

Agenzia delle Entrate | Risposte agli interpelli | 25 gennaio 2019 | n. 10

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

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 “l’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.

Agenzia delle Entrate | Risoluzione | 25 settembre 2020 | n. 55/E

Trattamento fiscale dei benefit offerti a categorie di dipendenti nell'ambito di un Piano welfare aziendale. Articolo 51, commi 1, 2, 3 e 4 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

Trattamento fiscale dei benefit offerti a categorie di dipendenti nell'ambito di un Piano welfare aziendale

Per quanto concerne invece la deducibilità, ai fini IRES, dei costi sostenuti dalla Società per l’attuazione di un Piano welfare, nessuna criticità si rileva all’applicazione dell’articolo 95 del Tuir laddove le utilità ricomprese nel Piano, e offerte ai dipendenti, vengano riconosciute in ragione di contratto, accordo o regolamento aziendale che configuri l’adempimento di un obbligo negoziale.

Al riguardo, infatti, con la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E è stato precisato, tra l'altro, che relativamente alle fattispecie di cui alle lettere f), f-bis), f-ter) ed f-quater) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir “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.

Solo in tale ultima ipotesi, infatti, l'atto nella sostanza sarebbe qualificabile come volontario con la limitazione della percentuale di deducibilità stabilita dall'articolo 100 del Tuir.

Nella fattispecie in esame, si rileva che i regolamenti precisano che “In quanto atto negoziale, ancorché unilaterale, le erogazioni ivi previste costituiscono una obbligazione nei confronti dei lavoratori”.

In ragione di tale statuizione e nel presupposto che la società non possa esimersi dall'erogazione dei benefit previsti nel Piano welfare in esame, si ritiene applicabile l'articolo 95 del Tuir ai fini della deducibilità dei costi sostenuti dalla Società Istante.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Nota Bene: la circolare ade 5 E 2018 sul regolamento e regime di deducibilità lettera f dal reddito di impresa sembra affermare una cosa diversa.

Su lettera f di articolo 51 (anche f bis/f ter/f quater?) al cospetto di regolamento vincolante non si applica deduzione del costo in art 100 (deduzione con limite al 5 per 1000 del costo del personale).

Ritengo questa posizione non in linea con la norma e superata dalla risoluzione 55 ade 2020.

Paragrafo 3.2 Benefit erogati in base a contratto nazionale - art. 51, co. 2, lett. f) del TUIR - circolare 5 ade 2018

L'art. 1, comma 162, della legge di Bilancio 2017 reca una norma volta a chiarire la portata dell'articolo 51, comma 2, lett. f) del TUIR nei casi in cui l'erogazione dei benefit sia stata oggetto di contrattazione.

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

La disposizione definisce il ruolo della contrattazione collettiva nell’erogazione dei benefit (non quali surrogati del premio di risultato), specificando che gli stessi possono essere oggetto di contrattazione sia a livello nazionale (primo livello), che decentrata (secondo livello), ossia territoriale e aziendale. Tale previsione conferma il favor già espresso dal legislatore del 2016 per il coinvolgimento delle parti sociali nella definizione dei piani di welfare e per la loro negoziazione bilaterale.

La norma di natura interpretativa, quindi con effetto retroattivo, si ritiene che operi non solo relativamente alle opere e servizi disciplinati dalla lettera f), ma anche per “le somme e i valori” disciplinati dalle successive lettere f-bis), f-ter) e nella nuova lettera f-quater).

Si ritiene, infatti, che queste ultime costituiscano una specificazione degli oneri di utilità sociale indicati nella lett. f) e, in quanto tali, da disciplinare unitariamente.

La disposizione interpretativa, naturalmente, non fa venir meno la possibilità che i benefit di cui alle richiamate lettere f), f-bis), f-ter) ed f-quater) siano erogati volontariamente, ovvero con regolamento aziendale che configuri l’adempimento di un obbligo negoziale, così come precisato con circolare n. 28/E del 15 giugno 2016, § 2.1.

Tale considerazione si riflette, invero, in relazione alla disciplina fiscale dei costi sostenuti dall’azienda per tali finalità, dal momento che l’art. 100 del TUIR prevede che “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.”. Nella diversa ipotesi in cui le predette spese siano sostenute in base a contrattazione collettiva di primo o secondo livello, l’art. 95 del TUIR consente l’integrale deducibilità.

CRITICA

Il regolamento vincolante ritengo consenta la deduzione dei costi in art 95 su lettera f (vedi anche risoluzione 55 ade 2020). Al contrario il regolamento non vincolante su lettera f consente la deducibilità limitata in articolo 100 (5 per 100 del costo del personale). Le considerazioni su lettera

f (deducibilità) non si possono estendere a lettera fbis/f ter/f quater di articolo 51 del Tuir. Le lettere f bis/f ter/f quater (di articolo 51) ritengo abbiano la deducibilità in articolo 95 se da regolamento vincolante e non. Ritengo non condivisibile sul tema della deducibilità in relazione alla lettera f il paragrafo 2 della circolare inps 49/23 che riporto:

2. Welfare aziendale. Benefit di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR

Lettera f) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, sostituita dall'articolo 1, comma 190, lettera a), n. 1), della legge n. 208/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016

Con riguardo alla non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente delle “opere e servizi di utilità sociale” il legislatore, ridefinendone la fattispecie, ha così riformulato la lettera f) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR: “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'articolo 100”. Le finalità di cui all'articolo 100 del TUIR sono quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o di culto.

La modifica innova rispetto alla precedente previsione in quanto estende la disciplina all'erogazione di servizi di welfare aziendale regolati tramite contratti, accordi o regolamenti aziendali, e non solo quando essi siano volontariamente erogati dal datore di lavoro.

L'articolo 1, comma 162, della legge di Bilancio 2017, ha successivamente interpretato autenticamente l'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR, nei casi in cui l'erogazione dei servizi sia stata oggetto di contrattazione, stabilendo che: “Le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), del testo unico delle imposte sui redditi, [...] 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”.

Legge 232 2016

162. 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.

La norma definisce il ruolo della contrattazione collettiva nell'erogazione dei benefit (non quali surrogati del premio di risultato), precisando che i medesimi possono essere oggetto di contrattazione sia a livello nazionale (primo livello) che territoriale e aziendale (secondo livello) [1].

La tipologia della fonte delle misure di welfare aziendale, unilaterale o collettiva, si riflette, tuttavia, sul regime fiscale dei costi sostenuti dal datore di lavoro per tali finalità. Infatti, se le opere e i servizi siano offerti in base a contrattazione collettiva di primo o di secondo livello è consentita, ai sensi dell'articolo 95 del TUIR, l'integrale deducibilità dei costi per il datore di lavoro [4]. Nella diversa ipotesi in cui le opere e i servizi siano offerti volontariamente dal datore di lavoro continuerà a operare il limite di deducibilità del cinque per mille di cui all'articolo 100 del TUIR (cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E/2018).

Non subisce modifiche l'ambito oggettivo di applicazione della norma, che comprende opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o di culto, utilizzabili dal dipendente o dai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR [5]; pertanto, rientrano nel perimetro applicativo della norma l'offerta di corsi di lingua, informatica, musica, teatro, danza, ecc. Si ricorda che le opere e i servizi possono essere messi a disposizione dal datore di lavoro o da strutture esterne all'azienda, ma a condizione che il dipendente resti estraneo al rapporto economico che intercorre tra il datore di lavoro e il terzo erogatore del servizio. Non sono comprese le somme di denaro erogate ai dipendenti a titolo di rimborso spese, anche se documentate, da impiegare per opere e servizi aventi le citate finalità (cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E/2016).

[1] Secondo le precisazioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E/2018 la norma di interpretazione autentica, avente pertanto efficacia retroattiva, opera non solo relativamente alle opere e servizi disciplinati dalla lettera f) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, ma anche per "le somme e i valori" di cui alle successive lettere f-bis), f-ter) e f-quater), costituendo queste ultime una specificazione degli oneri di utilità sociale indicati nella lettera f).

Welfare puro:

x) schema/lettera f - deduzione reddito impresa: risp 55 ade 2020

fonte	deduzione
Accordo interconfederale ccnl	Art 95 Art 95
Contratto collettivo 2 livello: Aziendale territoriale	Art 95 Art 95
Atto unilaterale: regolamento vincolante/adempimento obbligo negoziale	Art 95
Atto unilaterale: regolamento non vincolante/che non è adempimento obbligo negoziale	Art 100/ 5 per 1000 del costo del personale

A cura del Dott. Roberto Vinciarelli – Consulente del Lavoro e Analista normativo