

Risposta n. 74/2024

OGGETTO: Benefit offerti ai dipendenti nell'ambito di un Piano welfare aziendale attraverso l'utilizzo di una applicazione informatica – Art. 51, comma 2, lettera f), del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società istante (di seguito "Società" o "Istante") intende realizzare un'applicazione dedicata (APP), per l'accesso alla fruizione di servizi di mobilità sostenibile per il tragitto *casa-lavoro-casa*, nell'ambito del *welfare* aziendale, destinata ai propri dipendenti. L'APP, inoltre, verrebbe offerta anche ad imprese terze sulla base di apposito contratto.

In particolare, i servizi di mobilità sostenibile a cui potranno accedere i dipendenti per percorrere il tragitto *casa-lavoro-casa* sono i seguenti:

- *car-sharing* relativamente all'uso di soli veicoli con motore elettrico;

- ricarica elettrica di autovetture o motoveicoli;
- *bike-sharing*;
- *scooter-sharing* relativamente all'uso di soli veicoli con motore elettrico;
- monopattino elettrico;
- utilizzo dei mezzi di trasporto pubblico locale (biglietto singolo o abbonamento a treno, metro, bus, traghetti, etc.).

L'Istante evidenzia che «*i citati servizi, destinati alla generalità o a categorie di dipendenti delle imprese clienti, consentiranno di ottimizzare e ridurre, in termini di sostenibilità ambientale e di maggiore sicurezza stradale, i costi sociali (minori costi ambientali, minori congestioni stradali, ecc.) e i costi individuali di trasporto relativi al tragitto casa-lavoro-casa, promuovendo comportamenti responsabili dei dipendenti verso l'ambiente e verso l'utilizzo delle risorse.*

In considerazione delle descritte finalità, l'utilizzo dei servizi di car-sharing, bike-sharing, scooter-sharing e del monopattino elettrico sarà consentito solo nei casi in cui il luogo di lavoro sia in aree urbane e metropolitane o, comunque, in luoghi che consentano il riutilizzo del mezzo di trasporto da parte di altre persone, così da garantire l'effettiva condivisione dell'uso di tali mezzi in funzione della riduzione dei costi sociali del trasporto». Inoltre, saranno esclusi dalla possibilità di accedere ai servizi anche i dipendenti che abbiano assegnata in uso promiscuo una autovettura a titolo di *fringe benefit*.

Per quanto attiene alle modalità di fruizione, tramite l'APP, il dipendente avrà la possibilità di prenotare e accedere ad uno dei predetti servizi di mobilità, con addebito del pagamento all'azienda. A tal fine, il datore di lavoro, dovrà abilitare l'utilizzo, di uno

o più servizi, per tutti i dipendenti o per categorie omogenee, definendo limiti e *plafond* di spesa, ciò al fine di assicurare che l'utilizzo avvenga solo per il tragitto *casa-lavoro-casa* in considerazione anche dell'orario di lavoro di ciascun dipendente.

A seguito di richiesta di integrazione documentale, l'*Istante* ha precisato che:

-- il nuovo piano di *welfare* non è stato ancora predisposto;

-- riguardo alle modalità di accesso alle ricariche elettriche, «*Il dipendente potrà accedere ad un plafond di "kWh" (kilowattore) - trasformato per semplicità gestionale in un importo monetario - il quale sarà determinato in funzione del consumo di energia elettrica stimato per effettuare, nei giorni di prevista presenza del dipendente presso la sede della Società, il percorso casa-lavoro-casa. A consuntivo, in base ai giorni di effettiva presenza del dipendente presso la sede della medesima Società, il plafond verrà eventualmente rideterminato. Il plafond verrà accreditato con cadenza mensile all'inizio di ciascun mese ed eventualmente rideterminato dopo la fine del mese. Eventuali ricariche effettuate in eccesso in un determinato mese saranno portate a riduzione del plafond del mese successivo, mentre eventuali ricariche non effettuate saranno portate ad incremento del plafond del mese successivo. Alla fine dell'anno o in caso di cessazione del rapporto di lavoro in corso d'anno, qualora dovesse emergere un volume di ricariche superiore rispetto al consumo previsto per il percorso casa-lavoro-casa relativo ai giorni di presenza del lavoratore presso la sede della Società, la differenza in eccesso sarà addebitata e fatturata al dipendente, nonché trattenuta sulla prima "busta paga" utile. Se, invece, dovesse emergere un volume di ricariche inferiore, nessun credito per ricariche sarà riportato all'anno successivo e, quindi, il dipendente risulterà aver utilizzato il benefit in misura inferiore a quella massima riconosciuta (così come verrà*

disciplinata nel futuro piano di welfare aziendale). Si precisa, inoltre, che il lavoratore avrà la facoltà di variare nel corso dell'anno il mezzo di trasporto sostenibile che intenderà utilizzare nel tragitto casa-lavoro-casa. In tale ipotesi, il plafond della ricarica elettrica verrà rideterminato in funzione del numero dei giorni di utilizzo dell'auto elettrica per raggiungere il posto di lavoro»;

-- i servizi di mobilità saranno forniti da soggetti terzi;

-- riguardo alle condizioni per la fruibilità del servizio relativo all'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblico locale, la previsione della messa a disposizione, a favore del dipendente, del biglietto singolo relativo al trasporto pubblico afferente al percorso *casa-lavoro-casa* «*si collega - contemporaneamente - sia all'esigenza, emersa di recente, di tenere conto dei dipendenti che svolgono la maggior parte della loro attività in smart working, sia all'esigenza di consentire l'impiego di alcuni mezzi di trasporto alternativo, quali i monopattini e la bike sharing, il cui utilizzo può, tuttavia, risultare difficoltoso in presenza di avverse condizioni atmosferiche. Nello specifico, con riferimento a questo secondo aspetto, si vorrebbe permettere al dipendente di modificare, anche all'interno dello stesso mese, il mezzo di trasporto richiesto per effettuare il tragitto casa-lavoro-casa».*

Rappresentato quanto sopra, l'*Istante* chiede di sapere se l'utilizzazione dei servizi di mobilità descritti e ivi compreso l'utilizzo dell'APP, da parte della generalità dei dipendenti o da parte categorie di dipendenti, possa rientrare tra le iniziative di *welfare* escluse da imposizione fiscale ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del Tuir, prevede che 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*» per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, se erogati alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi.

L'*Istante* ritiene che i servizi di mobilità sostenibile che intende offrire rientrino nell'ambito dei suddetti oneri di utilità sociale per una serie di argomentazioni che tengono conto dell'attuale evoluzione delle esigenze sociali e di educazione dei comportamenti individuali.

Al riguardo, l'*Istante* evidenzia che, in coerenza con i principi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e dell'Agenda 2030 delle Nazioni Unite, e con gli obiettivi del *Green Deal* europeo, l'attenzione alla mobilità sostenibile è uno dei valori sociali su cui la normativa richiede oggi alle aziende di porre maggiore attenzione.

Al riguardo, l'*Istante* richiama anche le disposizioni contenute nell'articolo 229, comma 4, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, c.d. "Decreto Rilancio", convertito con legge 17 luglio 2020, n. 77, recante "*Misure per incentivare la mobilità sostenibile*", dirette a consentire la riduzione strutturale e permanente dell'impatto ambientale derivante dal traffico veicolare nelle aree urbane e metropolitane, promuovendo la realizzazione di interventi di organizzazione e gestione della domanda di mobilità delle persone che consentano la riduzione dell'uso del mezzo di trasporto privato

(motorizzato e individuale) negli spostamenti sistematici *casa-lavoro-casa* e favoriscono il decongestionamento del traffico veicolare.

Ad avviso dell'*Istante*, i servizi di mobilità sostenibile nel tragitto *casa-lavoro-casa* e la relativa APP consentono di raggiungere le finalità sociali previste dall'articolo 100, comma 1, del Tuir, interpretate alla luce della legislazione sopra citata e del PNRR, mediante il perseguitamento dei seguenti obiettivi:

- riduzione strutturale e permanente dell'impatto ambientale derivante dal traffico veicolare nelle aree urbane e metropolitane e decongestionamento del traffico veicolare, mediante la sostituzione dell'uso del mezzo di trasporto privato con i servizi di mobilità sostenibile nella tratta *casa-lavoro-casa*, ai fini del benessere dei dipendenti;
- ottimizzare e ridurre, anche in termini di sostenibilità economica ed energetica e di maggiore sicurezza stradale, i costi sociali e i costi individuali di trasporto relativi al tragitto *casa-lavoro-casa*;
- promuovere l'uso di mezzi di trasporti condivisi così da favorire anche la socializzazione dei dipendenti;
- promuovere un utilizzo consapevole delle risorse ed atteggiamenti responsabili dei dipendenti verso l'ambiente attraverso l'incentivo all'uso della mobilità sostenibile;
- sensibilizzare i dipendenti a favore di comportamenti ambientalmente e socialmente responsabili che consentano una crescita economica del Paese sostenibile, equa e inclusiva, e che comportino minori consumi energetici.

In considerazione dei descritti scopi che le imprese clienti intendono perseguire con l'offerta di servizi di mobilità sostenibile, l'*Istante* ritiene che il *fringe benefit*, costituito dall'utilizzazione dei servizi di mobilità sostenibile casa-lavoro-casa, ivi

compreso l'utilizzo dell'APP, rientri nel campo di applicazione dell'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del Tuir e, quindi, non concorra alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello, la deducibilità dei costi sostenuti dal datore di lavoro per l'erogazione dei *benefit* offerti ai lavoratori, in quanto non oggetto del quesito.

Inoltre, la presente risposta è resa all'*Istante* in qualità di sostituto d'imposta ed è, dunque, circoscritta ai *benefit* offerti ai propri dipendenti in quanto soggetto legittimato a presentare l'istanza ai sensi dell'articolo 1, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con riferimento agli adempimenti delle imprese clienti della *Società* si rileva che l'istanza risulta carente del requisito della riferibilità della stessa al proprio caso concreto e personale (cfr. circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, al paragrafo 2.1.1).

L'articolo 51, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), prevede che costituiscono reddito di lavoro dipendente «*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*».

Tale disposizione include nel reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro (c.d. "principio di onnicomprensività"), salve le tassative deroghe contenute nei successivi commi del medesimo articolo 51 del Tuir.

In particolare, il comma 2, lettera f), prevede che 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».*

Il richiamato articolo 100 del Tuir, rubricato «*Oneri di utilità sociale*», stabilisce 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*».

In relazione all'ambito di operatività della citata lettera f), in via di prassi è stato più volte precisato (*cfr.* risoluzione 10 marzo 2004, n. 34/E, circolare 15 giugno 2016, n. 28/E, paragrafo 2.1, e risoluzione 25 settembre 2020, n. 55/E) che, affinché si determini l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, devono verificarsi congiuntamente 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 i 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 e sanitaria o culto di cui all'articolo 100, comma 1, del Tuir.

Le opere e i servizi contemplati dalla norma possono essere messi direttamente a disposizione dal datore di lavoro o da parte di strutture esterne all'azienda, a condizione che il dipendente resti estraneo al rapporto economico che intercorre tra l'azienda e il terzo erogatore del servizio.

Nella risoluzione 25 settembre 2020, n. 55/E, è stato chiarito, in particolare, che nel perimetro applicativo della citata norma rientrano solo le opere e i servizi che perseguono le predette finalità e, conseguentemente, non beneficiano della non imponibilità le somme di denaro erogate ai dipendenti a titolo di rimborso spese, anche se documentate e impiegate per opere e servizi aventi le predette finalità. Il documento precisa, quindi, che si configura la fattispecie disciplinata dalla disposizione in esame nella sola ipotesi in cui al dipendente venga riconosciuta la possibilità di aderire o non all'offerta proposta dal datore di lavoro, senza pertanto poter pattuire altri aspetti relativi alla fruizione dell'opera e/o del servizio, fatto salvo il momento di utilizzo del *benefit* che potrà essere concordato con il datore di lavoro o con la struttura erogante la prestazione.

Laddove, infatti, l'opera e/o il servizio fossero predisposti dal datore di lavoro o dal terzo erogatore in ragione di specifiche esigenze del singolo lavoratore o dei suoi familiari e con le modalità da questi ultimi rappresentati, si configurerebbe un aggiramento del divieto di erogare la prestazione in denaro che, come detto, non è contemplata nell'ambito di applicazione della lettera *f)* in esame.

Riguardo alle modalità di fruizione dei *benefit*, nella risposta pubblicata il 31 ottobre 2019, n. 461, è stato affermato che rientra nella citata lettera *f)* anche l'utilità in natura recata ai dipendenti dal servizio di *car pooling* (sistema di trasporto non professionale basato sull'uso condiviso di veicoli privati tra due o più persone che devono percorrere lo stesso itinerario o parte di esso) aziendale messo a disposizione dal datore di lavoro, attraverso piattaforma informatica, per il tragitto *casa-lavoro-casa*. In particolare, nella citata risposta è stata riconosciuta l'applicabilità della lettera *f)* in considerazione del fatto che con il servizio di *car pooling* il datore di lavoro non offre un servizio di trasporto organizzato dallo stesso (ipotesi disciplinata dalla lettera *d)* del medesimo articolo 51 del Tuir), ma, attraverso un apposito contratto con un soggetto terzo, mette a disposizione della generalità dei propri dipendenti una piattaforma informatica, il cui utilizzo è lasciato alla volontà dei lavoratori, con l'obiettivo di ottimizzare e ridurre i costi sociali e individuali relativi al tragitto *casa-lavoro-casa* aumentando, nel contempo, la puntualità dei dipendenti rispetto all'orario di lavoro e favorendone la socializzazione anche a vantaggio della produttività del lavoro aziendale.

Riguardo al caso di specie, la *Società* non ha ancora predisposto il piano di *welfare* e, pertanto, di seguito si forniscono indicazioni di carattere generale con riferimento alla descritta ipotesi di erogazione di servizi di mobilità sostenibile offerti tramite APP ai dipendenti.

Al riguardo, secondo quanto rappresentato, i suddetti servizi saranno disponibili solo in favore di coloro che non abbiano già l'assegnazione in uso promiscuo di una autovettura a titolo di *fringe benefit*, i servizi relativi allo *sharing* e al monopattino

elettrico per il tragitto *casa-lavoro-casa* saranno consentiti solo nei casi in cui la sede di lavoro sia in luoghi che consentano il riutilizzo del mezzo di trasporto da parte di altre persone, così da garantire l'effettiva condivisione dell'uso di tali mezzi in funzione della riduzione dei costi sociali del trasporto.

La *Società* afferma che si tratta di una iniziativa legata alla mobilità sostenibile che risponde anche all'esigenza prevista dal PNRR di ridurre le emissioni inquinanti, di migliorare la mobilità delle persone, di promuovere un utilizzo consapevole delle risorse e atteggiamenti responsabili verso l'ambiente, nonché promuovere l'uso di mezzi di trasporto condivisi al fine di favorire anche la socializzazione tra i dipendenti.

Al fine di evitare un uso improprio dei servizi, l'*Istante* precisa che il piano di *welfare* (non ancora disponibile neanche in bozza) prevederà limiti e *plafond* di spesa, così da assicurare che l'utilizzo avvenga solo per il tragitto *casa-lavoro-casa* in considerazione anche dell'orario di lavoro di ciascun dipendente. Inoltre, dichiara che non sarà previsto il rimborso di spese sostenute direttamente dal dipendente.

Ciò posto, in linea con la richiamata prassi, si ritiene che i descritti servizi di mobilità sostenibile per il tragitto *casa-lavoro-casa*, ivi compreso l'utilizzo dell'APP, offerti nei termini dichiarati e nel rispetto della normativa e della prassi in materia, rispondendo alle finalità di "*utilità sociale*" individuate dal comma 1 dell'articolo 100 del Tuir, possano rientrare nella previsione di cui all'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del Tuir.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad una diversa valutazione delle fattispecie oggetto di chiarimento.

**PER LA DIRETTRICE CENTRALE
Atto di delega prot. 4557 R.I. del 13.03.2024**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**