

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

31

6 agosto 2018

Deduzione dei costi per il "**welfare aziendale**"

Riclassificazione di **strumenti finanziari** da portafogli IAS 39 a portafogli IFRS 9 senza cambio di regime fiscale

Decreto Dignità:

- **redditometro** sul viale del tramonto
- nuovi limiti alla **delocalizzazione** delle attività produttive
- **iper-ammortamento** con vincolo di "nazionalità"
- beni immateriali infragruppo senza *bonus*

Ricerca & Sviluppo

- soppressione delle **società sportive dilettantistiche lucrative**
- abolito lo **split payment** per i professionisti

Sanzioni per le **violazioni antiriciclaggio** al personale di intermediari finanziari: dubbi sulla competenza

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

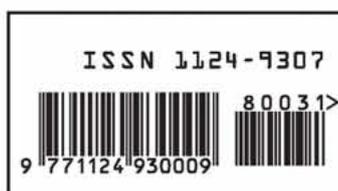


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231813

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Legge 3-2012 Crisi da sovraindebitamento

*I nuovi tool per gestire la procedura
e redigere in automatico gli atti*



Piano del Consumatore



Liquidazione del patrimonio



Accordo Sovraindebitamento



A chi si rivolgono

A tutti i **Professionisti** che a vario titolo (Commercialisti, Avvocati, Notai, membri degli OCC) si occupano di sovraindebitamento:
Professionista nominato dal Tribunale, Professionista in qualità di OCC, Consulente del debitore.



Cosa fanno

- Consentono di realizzare e completare automaticamente tutte le fasi relative alle tre procedure previste dalla Legge n.3 del 27 gennaio 2012
- Generano automaticamente la **modulistica** e gli **allegati**
- Permettono di **redigere** in modo preciso ed automatico il **Piano di riparto**
- Determinano automaticamente le **spese del debitore**
- Calcolano automaticamente i **compensi del professionista**
- Generano automaticamente il **piano di ammortamento del debito**.



Scopri di più su: www.consulenzazienda.it



Cerca il tuo consulente editoriale
su shop.wki.it/agenzie



info.commerciali@wki.it



02.82476.1



Wolters Kluwer

When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle vedicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,

Gli art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.

Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.

L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Approfondimento

Redditi di impresa

Assonime illustra la deduzione dei costi per il “welfare aziendale”
di Luca Gaiani 3007

Riclassificazione di strumenti finanziari da portafogli IAS 39 a portafogli IFRS 9 senza cambio di regime fiscale
di Marco Piazza e Antonella Scagliarini 3011

Accertamento

Il redditometro sul viale del tramonto
di Massimo Conigliaro 3019

Agevolazioni

I nuovi limiti alla delocalizzazione delle attività produttive
di Bruno Ferroni e Matteo Ravera 3025

Iper-ammortamento con vincolo di “nazionalità”
di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarengi 3031

Beni immateriali infragruppo senza *bonus* Ricerca & Sviluppo
di Alessandro Mastromatteo e Benedetto Santacroce 3036

Disciplina delle società sportive dilettantistiche lucrative: tutto da rifare
di Gabriele Sepio e Gianpaolo Sbaraglia 3041

IVA

Abolito lo *split payment* per i professionisti
di Giampaolo Giuliani e Mario Spera 3047

Antiriciclaggio

Sanzioni per le violazioni antiriciclaggio al personale di intermediari finanziari: dubbi sulla competenza
di Saverio Capolupo 3053

Giurisprudenza

Corte di giustizia UE

IVA - Detrazione - Locazione di immobile da società *holding* a sua controllata - Detrazione delle spese sostenute per l'acquisto della partecipazione - Legittimità
(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. VII, Pres. ed Est. Rosas - Sent. causa C-320/17 del 5 luglio 2018) (stralcio) con commento di Marco Peirolo 3062

Corte di Cassazione

ICI - Detrazione per l'abitazione principale - Residenza anagrafica - Presunzione di residenza effettiva - Presenza non abituale nell'immobile - Superamento della presunzione - Consumi elettrici esigui o molto modesti - Rilevanza
(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Manzon, Est. Solaini - Ord. n. 14793 dell'8 maggio 2018, dep. il 7 giugno 2018) con commento di Antonio Piccolo 3068

Reati tributari - Indebita compensazione - Accollo di debiti tributari altrui - Utilizzo di crediti in compensazione con i debiti accollati - Inammissibilità - Inesistenza dei crediti utilizzati in compensazione - Responsabilità penale del debitore accollato - Insussistenza

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Cavallo, Est. Scarcella - Sent. n. 29870 del 1° dicembre 2017, dep. il 3 luglio 2018) con commento di Fabio Gallio	3072
Agevolazioni tributarie - Esenzioni ILOR e IRPEG - Diniego di esenzione - Mancata impugnazione - Successivo atto di accertamento - Impugnabilità - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Terrusi - Sent. n. 17631 del 6 giugno 2018, dep. il 5 luglio 2018) con commento di Antonino Russo	3077
Reati tributari - sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - Operazione di scissione societaria - Atto negoziale fraudolento e/o simulato rilevante ai fini del reato - Valutazione delle vicende successive alla scissione - Necessità (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Rosi, Est. Gai - Sent. n. 31420 del 22 marzo 2018, dep. il 10 luglio 2018) con commento di Ciro Santoriello	3080
Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente - Accesso presso la sede del contribuente - Periodo sospensivo di 60 giorni dal rilascio del PVC prima dell'emissione dell'avviso di accertamento - Necessità - Mancato rinvenimento in sede di accesso di documentazione rilevante per l'accertamento - Periodo sospensivo - Inapplicabilità (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. La Torre - Ord. n. 18245 del 27 febbraio 2018, dep. l'11 luglio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio	3086
Commissioni tributarie	
Accertamento - Redditi determinati in base alle scritture contabili - Relazione del revisore - Attestazione della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società - Rettifica del reddito di impresa - Irregolarità gravi, numerose e ripetute - Necessità (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BRESCIA, Sez. V, Pres. Macca, Rel. Serena - Sent. n. 190 del 21 febbraio 2018, dep. il 4 aprile 2018) con commento di Elisa Manoni	3089
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	3095

INDICE CRONOLOGICO

Corte di giustizia UE	
C-320/17 del 5 luglio 2018 (Sez. VII)	3062
Corte di Cassazione	
n. 14793 dell'8.05.2018, dep. il 7.06.2018 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	3068
n. 29870 del 1°.12.2017, dep. il 3.07.2018 (Sez. III pen.)	3072
n. 17631 del 6.06.2018, dep. il 5.07.2018 (Sez. trib.)	3077
n. 31420 del 22.03.2018, dep. il 10.07.2018 (Sez. III pen.)	3080
n. 18245 del 27.02.2018, dep. l'11.07.2018 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	3086
Commissioni tributarie	
Brescia, n. 190 del 21.02.2018, dep. il 4.04.2018 (Sez. V)	3089

Assonime illustra la deduzione dei costi per il “welfare aziendale”

di Luca Gaiani (*)

Con la circolare n. 15/2018, dedicata al Mod. Redditi 2018 SC, Assonime illustra le regole per la deduzione dei costi per il *welfare* aziendale alla luce delle più recenti modifiche normative e dei chiarimenti amministrativi formulati con la circolare n. 5/E/2018. Secondo l'Associazione, la deduzione di tutti i *benefit* di utilità sociale è consentita ai sensi dell'art. 95 del T.U.I.R., e dunque senza rientrare nel limite del 5 per mille previsto dall'art. 100, anche nel caso in cui il *welfare* derivi direttamente da un regolamento aziendale unilaterale, purché esso stabilisca una obbligazione a carico del datore di lavoro non revocabile a sua discrezione.

1. Premessa

La disciplina fiscale del *welfare* aziendale (1) ha formato oggetto di ripetuti interventi normativi negli ultimi anni. Con la circolare n. 5/E del 29 marzo 2018, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sulle più recenti novità oltre che su taluni dubbi applicativi sorti in passato.

In particolare, il citato documento di prassi ha affrontato il contenuto della norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 1, comma 162, della Legge n. 232/2016, riguardante la disciplina dei *benefit* che sono previsti, prima ancora che da un accordo aziendale, dalla contrattazione collettiva.

I chiarimenti forniti dal legislatore e dalle Entrate si riverberano anche sulla deduzione di questi costi nella determinazione del reddito di impresa del datore di lavoro. La deducibilità

delle spese sostenute per il *welfare* aziendale è, infatti, condizionata al loro inquadramento in una delle due diverse norme del testo unico che trattano degli **oneri per il personale dipendente**: art. 95, comma 1 (2), e art. 100, comma 1 (3). Nel primo caso, la deduzione è integrale, mentre nel secondo caso si deve rispettare, unitamente alle altre spese per utilità sociale, il *plafond* del 5 per mille del costo del lavoro.

Uno stesso *benefit* per il quale è prevista la detassazione in capo al dipendente può dunque assumere un diverso trattamento ai fini IRES a seconda delle caratteristiche individuate dalle due citate norme.

Quest'ultimo tema è analizzato nella circolare Assonime n. 15 del 27 giugno 2018, con la quale la Associazione esamina diversi aspetti del Mod. Redditi 2018 delle società di capitali.

(*) Dottore commercialista in Modena.

(1) E dunque la possibilità di erogare alla generalità o a categorie di dipendenti, senza il concorso alla formazione del relativo reddito, i beni e servizi di utilità sociale, o le altre somme, indicati nell'art. 51, comma 2, lett. f), f-bis), f-ter), f-quater), del T.U.I.R.

(2) Secondo il quale “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”.

(3) La norma 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”.

Approfondimento

Redditi di impresa

La circolare Assonime si sofferma in particolare sui requisiti che, alla luce della ricordata circolare n. 5/E/2018, deve assumere lo strumento con il quale l'impresa ha attribuito il *welfare* aziendale: contratto o regolamento aziendale. Assonime evidenzia che la discriminante è costituita dall'esistenza di un vincolo a carico del datore di lavoro che lo obblighi alle erogazioni per il *welfare* aziendale.

2. Welfare aziendale: reddito del dipendente e deduzione dei costi per l'impresa

L'art. 51, comma 2, lett. f), del T.U.I.R. stabilisce che non concorre a formare il 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** o a **categorie di dipendenti** e ai loro familiari, per le finalità di cui all'art. 100, comma 1, del T.U.I.R. (4).

Originariamente (5), la norma condizionava l'esonerazione da tassazione al fatto che le spese per le erogazioni in questione fossero sostenute dal datore di lavoro volontariamente e dunque a titolo di liberalità, cioè non in adempimento di un vincolo contrattuale.

Se le prestazioni erano invece erogate sulla base di un accordo con i lavoratori o con le organizzazioni sindacali, o se erano comunque oggetto di un'obbligazione da parte del datore di lavoro, esse concorrevano a formare il reddito di lavoro del lavoratore come un qualsiasi *benefit* tassabile.

Vi era dunque una sorta di simmetria tra il trattamento fiscale di tali opere e servizi presso il lavoratore e quello dei sottostanti costi nella determinazione del reddito di impresa del datore di lavoro (6):

- le spese sostenute a titolo di **liberalità**, infatti, erano (e sono) deducibili dal reddito d'impresa nella misura del 5 per mille del costo complessivo del lavoro (art. 100 del T.U.I.R.);

- le spese sostenute in esecuzione di un **obbligo contrattuale**, indipendentemente dalla circostanza che fossero sostenute per tutti i lavoratori o solo per alcuni di essi, erano (e sono) invece integralmente deducibili ai sensi dell'art. 95 del T.U.I.R.

La Legge n. 208/2015 ha eliminato questa sorta di simmetria tra tassazione del dipendente e modalità di deduzione del costo, stabilendo che le opere e i servizi erogati dal datore di lavoro per le finalità sopra richiamate sono **esclusi dalla formazione dell'imponibile del dipendente**, sia se attribuiti su base volontaria e liberale dell'impresa, sia se erogati a fronte di un contratto, di un accordo oppure di un regolamento aziendale.

La modifica normativa del 2016, consentendo in ogni caso l'esclusione di tali opere e servizi dal reddito del lavoratore, favoriva in particolare i dipendenti delle piccole e medie imprese dotate di un *plafond* di deducibilità ai sensi dell'art. 100 del T.U.I.R. in genere incapiente per consentire la deduzione integrale del *welfare* su base volontaria.

Queste imprese, dopo la Legge n. 208/2015, hanno dunque potuto negoziare contrattualmente l'attribuzione dei *benefit* protetti dall'art. 51, lett. f), con il conseguente inquadramento dei sottostanti costi nell'art. 95 del T.U.I.R. (deduzione integrale), anziché nell'art. 100 (limite del 5 per mille), senza che ciò facesse scattare la tassazione per i dipendenti.

3. Natura del contratto o dell'accordo per le erogazioni a favore dei dipendenti

Dopo le modifiche apportate alla norma dalla Legge n. 208/2015, permanevano diversi dubbi in merito alla esatta **natura dell'accordo o del contratto** che legittimava la sua applicazione (7).

Al riguardo, l'art. 1, comma 162, della Legge n. 232/2016, con norma avente natura di interpretazione autentica, ha precisato che rientrano nell'ambito delle **erogazioni escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente** ai sensi della lett. f) dell'art. 51 del T.U.I.R., anche quelle riconosciute in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale, o di contratto collettivo territoriale.

La disposizione, come è stato osservato dall'Agenzia delle entrate (8), specifica che il *welfare* aziendale detassato può essere oggetto di **contrattazione** sia a livello nazionale (primo livel-

(4) In base a quest'ultimo richiamo rientrano dunque nel *welfare* aziendale le erogazioni di opere e servizi per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

(5) Prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 190,

della Legge n. 208/2015.

(6) In questo senso Assonime, circolare n. 24/2016, par. 6.1.

(7) Assonime, circolare n. 16/2017, par. 4.

(8) Circolare n. 5/E del 29 marzo 2018, par. 3.2.

lo) che a livello decentrato (secondo livello), ossia territoriale e aziendale.

L'interpretazione autentica, seppur riferita espressamente alla sola lett. f) dell'art. 51 del T.U.I.R., opera, secondo quanto precisato dalle Entrate (9), anche con riferimento alle somme e ai valori erogati ai sensi delle lett. f-bis) (10), f-ter) (11) e f-quater) (12) del medesimo art. 51.

L'assimilazione del regime di queste ultime erogazioni a quello della lett. f) consente inoltre di estendere a tali *benefit* le regole per la deduzione dei costi sottostanti nella determinazione del reddito di impresa del lavoro: art. 95 o art. 100 del T.U.I.R. a seconda dei casi.

Al riguardo è stato opportunamente osservato in dottrina (13) che, avendo l'Agenzia affermato che i *benefit* regolati dalle lett. f-bis), f-ter) e f-quater) rappresentano null'altro che una specificazione degli oneri di utilità sociale indicati nella lett. f), da disciplinare unitariamente ad essi, il loro trattamento non può che essere uniforme anche dal lato dell'impresa datore di lavoro.

Pertanto, per tutti questi *benefit*, il regime di deducibilità dal reddito di impresa dipenderà dalla natura dell'atto che, a monte, ne ha disposto l'attribuzione.

Su questi aspetti, prima della circolare n. 5/E/2018, erano stati sollevati diversi dubbi interpretativi anche a seguito della diffusione di taluni interpellanti (non inseriti nella raccolta ufficiale delle risoluzioni, ma illustrati dalla stampa specializzata) che avevano trattato in modo non del tutto chiaro gli elementi (volontarietà od obbligatorietà) posti alla base delle differenti regole di deduzione del costo.

4. Deduzione del costo per il *welfare*: i chiarimenti di Assonime

Il tema della deduzione del costo del *welfare* aziendale a seconda delle modalità con cui esso viene riconosciuto ai dipendenti è stato esaminato da Assonime nella circolare n. 15/2018 dedicata alla dichiarazione Mod. Redditi 2018 SC. L'Associazione prende le mosse, al riguardo, da quanto indicato dall'Agenzia delle entrate nella

circolare n. 5/E/2018, secondo cui, anche dopo l'interpretazione autentica dettata dalla Legge di bilancio 2017 circa la legittimità di *benefit* detassati attribuiti dalla contrattazione collettiva, resta ferma la possibilità che il *welfare* di cui alle lett. f) e seguenti dell'art. 51 del T.U.I.R., sia erogato "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".

Assonime ricorda che, in sede di commento di tale affermazione ministeriale, alcuni interpreti si sono chiesti se la locuzione "ovvero con regolamento aziendale" comporti (14) l'assimilazione di tali erogazioni a quelle volontarie con la conseguenza di far rientrare gli oneri sottostanti nella disciplina dell'art. 100, comma 1, del T.U.I.R. anziché in quella dell'art. 95 (deduzione integrale per le spese sostenute per un obbligo posto a carico del datore di lavoro).

Questa tesi, ad avviso della Associazione, non è corretta e ciò anche a seguito del richiamo, fatto dalla circolare n. 5/E, alla precedente circolare n. 28/E/2016. In quest'ultimo documento di prassi, infatti, il regolamento aziendale che configura un obbligo negoziale era stato assimilato, quanto al regime dei costi, ai contratti: i costi di *welfare* previsti dal regolamento erano stati conseguentemente ricompresi tra quelli disciplinati dall'art. 95 del T.U.I.R.

Se però il regolamento aziendale richiamato dal Fisco dovesse essere meramente **attuativo di un precedente accordo contrattuale**, la fonte della obbligazione (da cui deriva la deduzione integrale dei costi) andrebbe ricercata in quest'ultimo atto e non invece nel regolamento. In questo senso, la precisazione ministeriale risulterebbe *inutiliter data*.

In realtà, sottolinea la circolare Assonime, il fatto che il regolamento (anche non attuativo di un precedente contratto) debba configurare, come indicato dalle Entrate, un **adempimento di obblighi negoziali**, viene richiesto dal Fisco per evitare che l'adozione interna da parte del datore di lavoro di un formale regolamento sia

(9) Circolare n. 5/E/2018.

(10) E dunque alle somme, ai servizi e alle prestazioni erogate per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'art. 12 del T.U.I.R., dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari.

(11) E dunque alle somme e alle prestazioni erogate per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non

autosufficienti indicati nell'art. 12 del T.U.I.R.

(12) Si tratta dei contributi e dei premi versati per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie.

(13) Assonime, circolare n. 15/2018, par. 2.5.

(14) Sulla base del significato attribuito alla parola "ovvero", nel senso di "cioè" (valenza esplicativa); mentre Assonime propende, come argomentato nel seguito, per un significato di "ovvero" nel senso di "oppure" (valenza alternativa).

Approfondimento

Redditi di impresa

attuata con finalità elusive al solo fine di ottenere la deduzione integrale, senza assunzione di alcun effettivo obbligo da parte dell'impresa verso i lavoratori.

Già in una precedente risposta ad interpello (15), l'Agenzia aveva negato la deducibilità integrale dei costi riferiti ad un piano di *welfare* aziendale disciplinato da un regolamento in base al quale il datore di lavoro aveva la facoltà di cessare unilateralmente e discrezionalmente l'efficacia del piano stesso al termine di ogni anno senza che questo facesse derivare alcun ulteriore obbligo nei confronti dei collaboratori o alcun diritto di questi ultimi verso l'impresa.

Pertanto, l'elemento discriminante per il regime dei costi non è la fonte contrattuale del regolamento, ma le caratteristiche di "obbligatorietà" delle erogazioni ivi previste.

Nello stesso senso si muove, ricorda la circolare Assonime, anche la risposta ad un ulteriore in-

terpello (16) nella quale le Entrate hanno ritenuto che la previsione della "possibilità di apportare variazioni, integrazioni o modifiche in corso di validità del piano, qualora si rendesse necessario dall'evolversi della normativa" sia tale da escludere il requisito di "obbligatorietà" della erogazione.

In conclusione, sostiene, in modo condivisibile, Assonime, un regolamento aziendale, anche unilaterale (17) e non dipendente da un precedente contratto, che non sia "revocabile" o modificabile dal datore di lavoro *ad nutum* o in relazione all'evoluzione normativa non può essere assimilato a un atto volontario del datore di lavoro.

Le erogazioni previste da tale atto, oltre che **esenti da ritenute** ai sensi dell'art. 51, comma 2, del T.U.I.R., comporteranno una **integrale deduzione dei costi** ai sensi dell'art. 95 del medesimo Testo Unico (18).

(15) Risposta all'interpello n. 954-1417/2016 a cura della Direzione centrale normativa; risposta non edita, ma rintracciabile in diversi siti internet.

(16) Interpello n. 913-807/2017 della Direzione regionale del Lazio (pure inedito).

(17) Il regolamento aziendale, ricorda Assonime, è un insieme di norme adottate unilateralmente dal datore di lavoro nel rispetto delle disposizioni di legge e del contratto collettivo.

(18) In senso conforme, si veda P. Stern - V. Muratori, "Piani

di *welfare*: quando si possono dedurre i costi", in *IPSOA quotidiano* del 14 giugno 2018. Secondo gli Autori, un regolamento nel quale "il datore di lavoro si impegna a non modificare il piano *welfare* (se non con interventi migliorativi) per un certo arco di tempo, ad esempio due o tre anni, potrà essere espressione di un obbligo negoziale e garantire dunque la piena deducibilità del *welfare*".