

Risoluzione del 10/03/2004 n. 34 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Istanza di interpello - Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. WX spa -Utilizzo di opere e servizi da parte di dipendenti e dei loro familiari- Articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir

Sintesi: Con la presente risoluzione, formulata in risposta ad un interpello, L'Agenzia chiarisce che l'utilizzo di opere e servizi da parte di dipendenti non assume rilevanza nella determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), del nuovo TUIR se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni: - deve trattarsi di opere e servizi messi a disposizione della generalita' dei dipendenti o di categorie di dipendenti; - tali opere e servizi devono perseguire specifiche finalita' di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o culto; - la spesa deve essere sostenuta volontariamente, e non in adempimento di un vincolo contrattuale. L'esclusione dalla tassazione opera anche nell'ipotesi in cui detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a strutture esterne all'azienda.

Testo:

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e' stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

Esposizione del quesito

La societa' istante, WX spa, intende fornire ad alcune categorie di propri dipendenti (dirigenti e quadri) la possibilita' di usufruire di un servizio di check-up medico da effettuarsi presso strutture mediche specializzate con le quali la societa' intende stipulare apposite convenzioni.

Il dipendente, che, si precisa nell'istanza, non sara' obbligato ad usufruire del servizio medico offerto, si rivolgera' direttamente alla struttura convenzionata piu' vicina alla propria sede di lavoro e concordera' con la stessa tempi e modalita' di prestazione del servizio.

La societa' successivamente provvedera' al pagamento, nella misura stabilita dalle convenzioni, dei check-up eseguiti dalle strutture mediche; i dipendenti non saranno, pertanto, a conoscenza del costo del servizio usufruito ne' riceveranno, direttamente o indirettamente, alcuna somma di denaro da parte della societa' in relazione a tali servizi.

Una diversa organizzazione del servizio, ad esempio attraverso strutture interne all'azienda, precisa l'istante, sarebbe inattuabile data la capillare diffusione sul territorio nazionale degli uffici WY.

In relazione alla fattispecie esposta, la societa' istante chiede di conoscere se le somme corrisposte dalla WY alle strutture mediche convenzionate per i servizi resi a favore dei propri dipendenti assumano rilevanza in capo al soggetto beneficiario del servizio ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente.

A parere dell'istante, la fattispecie in esame potrebbe rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 51, comma 2, lettera f) del Tuir (gia' art. 48, rinumerato dal D.Lgs 344 del 2003) secondo cui non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente "l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 65 (attualmente articolo 100) da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'articolo 12 (attualmente articolo 13)".

Tuttavia con la circolare n. 238 del 2000, l'amministrazione finanziaria ha delimitato la portata della citata disposizione affermando che la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente della utilizzazione delle opere e dei servizi e' subordinata alla condizione che le opere e i servizi messi a disposizione dei dipendenti e dei propri familiari riguardino esclusivamente strutture di proprieta' dell'azienda.

In considerazione delle incertezze interpretative esposte, la societa' istante chiede di conoscere quale sia la corretta disciplina fiscale applicabile.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Con riferimento alla problematica esposta, la societa' istante esprime l'avviso che l'offerta liberale da parte dell'azienda di opere e servizi utilizzabili dalla generalita' dei dipendenti o categorie di dipendenti per specifiche finalita' di assistenza sanitaria attraverso strutture esterne all'azienda rientra nel disposto dell'articolo 100, comma 1, del Tuir (gia' art. 65 nel testo vigente fino al 31 dicembre 2003). La formulazione

adottata dalla norma, infatti, "spese relative ad opere e servizi" non consente, a parere dell'istante, di circoscriverne la portata alle sole spese sostenute "in economia" dall'azienda- datore di lavoro per offrire ai propri dipendenti le opere ed i servizi in esame. Il termine "spese" viene infatti generalmente utilizzato nelle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi per indicare i componenti negativi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa siano esse sostenute per la produzione "in economia" che per l'acquisto da terzi di beni e servizi.

Tali conclusioni, fa presente l'istante, non possono che valere anche per la correlata disposizione contenuta nell'articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir. La citata disposizione esclude, infatti, dalla formazione del reddito di lavoro dipendente "l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 65 (articolo 100)". Una volta verificato che l'opera o il servizio offerto dal datore di lavoro rientri nella fattispecie prevista dal citato articolo 100 (e sia pertanto offerta/o alla generalita' o a categoria di dipendenti per le finalita' elencate), la spesa sostenuta dall'azienda per tale opera e servizio non dovrebbe concorrere alla formazione del reddito di lavoro del dipendente che ne usufruisce. A parere dell'istante infatti, il testo dell'articolo 51, comma 2, lettera f), nulla aggiunge al contenuto dell'articolo 100 e, segnatamente, non pone condizioni aggiuntive per l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente.

A parere dell'istante, pertanto la disposizione recata dall'articolo 51, comma 2, lettera f), deve ritenersi operante non solo rispetto alle strutture approntate presso l'impresa, ma anche rispetto a servizi resi da soggetti esterni sulla base di un rapporto diretto tra datore di lavoro e soggetto fornitore dell'opera o del servizio, rispetto al quale la collettività di dipendenti rimane del tutto estranea.

Una diversa interpretazione potrebbe inoltre provocare ingiustificate disparità di trattamento in quanto consentirebbe di fatto l'applicazione della disposizione agevolativa solo con riferimento ai dipendenti di grandi imprese che, più agevolmente rispetto alle aziende medio-piccole, riuscirebbero a fornire tramite strutture interne all'azienda i servizi in esame.

PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Al fine di stabilire la corretta disciplina fiscale applicabile con riferimento alla fattispecie in esame, occorre richiamare la disposizione recata dall'articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir (già art. 48 nel testo vigente fino al 31 dicembre 2003). Tale disposizione stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente "l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 65 (divenuto articolo 100 in base alla numerazione introdotta dal decreto 344 del 2003) da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'articolo 12 (attualmente articolo 13).

La disposizione citata rinvia pertanto al comma 1 dell'articolo 100 la definizione delle opere e servizi messi a disposizione dal datore di lavoro la cui utilizzazione da parte del lavoratore non realizza il presupposto per l'inserimento nella base imponibile in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Com'è noto, l'articolo 100, comma 1, del Tuir stabilisce che le spese relative ad opere e servizi messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti, volontariamente sostenute per finalita' di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili, nella determinazione del reddito d'impresa, per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Dal combinato disposto delle citate disposizioni si desume pertanto che ai fini dell'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), devono ricorrere congiuntamente le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di opere e servizi messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;
- tali opere e servizi devono perseguire specifiche finalita' di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o culto;
- la spesa deve essere sostenuta volontariamente, e non in adempimento di un vincolo contrattuale.

Al verificarsi di tali condizioni, quindi, l'utilizzazione di tali opere e servizi da parte del dipendente non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito dipendente. L'esclusione dalla tassazione opera, a parere della scrivente, anche nell'ipotesi in cui detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a strutture esterne all'azienda.

Cio' in quanto considerare o meno come bene in natura (e quindi

assoggettare o meno a tassazione) l'utilizzo di un'opera o di un servizio messo a disposizione volontariamente dal datore di lavoro a seconda se le strutture impiegate siano o meno di proprietà dello stesso datore di lavoro determina una ingiustificata disparità di trattamento tra lavoratori dipendenti che ricevono un beneficio sostanzialmente identico.

Peraltro, affinché la disposizione dell'art. 51, comma 2, lettera f), possa tornare applicabile nell'ipotesi in cui le strutture utilizzate non siano di proprietà del datore di lavoro, il dipendente deve risultare estraneo al rapporto che intercorre tra l'azienda e l'effettivo prestatore del servizio ed in particolare non deve risultare beneficiario dei pagamenti effettuati dalla propria azienda in relazione all'obiettivo di fornitura del servizio sanitario.

Alla luce delle modifiche apportate all'articolo 48, comma 2, lettera f) del Tuir (oggi 51, comma 2, lettera f dal decreto legislativo n. 505 del 1999, infatti, sono escluse da tassazione solo l'utilizzazione di opere e servizi da parte dei dipendenti; eventuali somme erogate dal datore di lavoro al dipendente in relazione a tali opere e servizi devono, invece, essere assoggettate integralmente a tassazione.

RISOLUZIONE N. 34/E



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 10 marzo 2004

Oggetto: Istanza di interpello – Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. WX spa –Utilizzo di opere e servizi da parte di dipendenti e dei loro familiari- Articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir.

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

La società istante, WX spa, intende fornire ad alcune categorie di propri dipendenti (dirigenti e quadri) la possibilità di usufruire di un servizio di check-up medico da effettuarsi presso strutture mediche specializzate con le quali la società intende stipulare apposite convenzioni.

Il dipendente, che, si precisa nell'istanza, non sarà obbligato ad usufruire del servizio medico offerto, si rivolgerà direttamente alla struttura convenzionata più vicina alla propria sede di lavoro e concorderà con la stessa tempi e modalità di prestazione del servizio.

La società successivamente provvederà al pagamento, nella misura stabilita dalle convenzioni, dei check-up eseguiti dalle strutture mediche; i dipendenti non saranno, pertanto, a conoscenza del costo del servizio usufruito nè

riceveranno, direttamente o indirettamente, alcuna somma di denaro da parte della società in relazione a tali servizi.

Una diversa organizzazione del servizio, ad esempio attraverso strutture interne all'azienda, precisa l'istante, sarebbe inattuabile data la capillare diffusione sul territorio nazionale degli uffici WY.

In relazione alla fattispecie esposta, la società istante chiede di conoscere se le somme corrisposte dalla WY alle strutture mediche convenzionate per i servizi resi a favore dei propri dipendenti assumano rilevanza in capo al soggetto beneficiario del servizio ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente.

A parere dell'istante, la fattispecie in esame potrebbe rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 51, comma 2, lettera f) del Tuir (già art. 48, rinumerato dal D.Lgs 344 del 2003) secondo cui non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente *“l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 65 (attualmente articolo 100) da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'articolo 12 (attualmente articolo 13)”*.

Tuttavia con la circolare n. 238 del 2000, l'amministrazione finanziaria ha delimitato la portata della citata disposizione affermando che la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente della utilizzazione delle opere e dei servizi è subordinata alla condizione che le opere e i servizi messi a disposizione dei dipendenti e dei propri familiari riguardino esclusivamente strutture di proprietà dell'azienda.

In considerazione delle incertezze interpretative esposte, la società istante chiede di conoscere quale sia la corretta disciplina fiscale applicabile.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento alla problematica esposta, la società istante esprime l'avviso che l'offerta liberale da parte dell'azienda di opere e servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti per specifiche finalità di assistenza sanitaria attraverso strutture esterne all'azienda rientra nel disposto dell'articolo 100, comma 1, del Tuir (già art. 65 nel testo vigente fino al 31 dicembre 2003). La formulazione adottata dalla norma, infatti, "*spese relative ad opere e servizi*" non consente, a parere dell'istante, di circoscriverne la portata alle sole spese sostenute "in economia" dall'azienda- datore di lavoro per offrire ai propri dipendenti le opere ed i servizi in esame. Il termine "spese" viene infatti generalmente utilizzato nelle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi per indicare i componenti negativi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa siano esse sostenute per la produzione "in economia" che per l'acquisto da terzi di beni e servizi.

Tali conclusioni, fa presente l'istante, non possono che valere anche per la correlata disposizione contenuta nell'articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir. La citata disposizione esclude, infatti, dalla formazione del reddito di lavoro dipendente "*l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 65 (articolo 100)*". Una volta verificato che l'opera o il servizio offerto dal datore di lavoro rientri nella fattispecie prevista dal citato articolo 100 (e sia pertanto offerta/o alla generalità o a categoria di dipendenti per le finalità elencate), la spesa sostenuta dall'azienda per tale opera e servizio non dovrebbe concorrere alla formazione del reddito di lavoro del dipendente che ne usufruisce. A parere dell'istante infatti, il testo dell'articolo 51, comma 2, lettera f), nulla aggiunge al contenuto dell'articolo 100 e, segnatamente, non pone condizioni aggiuntive per l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente.

A parere dell'istante, pertanto la disposizione recata dall'articolo 51, comma 2, lettera f), deve ritenersi operante non solo rispetto alle strutture approntate presso l'impresa, ma anche rispetto a servizi resi da soggetti esterni sulla base di un rapporto diretto tra datore di lavoro e soggetto fornitore

dell'opera o del servizio, rispetto al quale la collettività di dipendenti rimane del tutto estranea.

Una diversa interpretazione potrebbe inoltre provocare ingiustificate disparità di trattamento in quanto consentirebbe di fatto l'applicazione della disposizione agevolativa solo con riferimento ai dipendenti di grandi imprese che, più agevolmente rispetto alle aziende medio-piccole, riuscirebbero a fornire tramite strutture interne all'azienda i servizi in esame.

PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Al fine di stabilire la corretta disciplina fiscale applicabile con riferimento alla fattispecie in esame, occorre richiamare la disposizione recata dall'articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir (già art. 48 nel testo vigente fino al 31 dicembre 2003). Tale disposizione stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente *l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 65 (divenuto articolo 100 in base alla numerazione introdotta dal decreto 344 del 2003) da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'articolo 12* (attualmente articolo 13).

La disposizione citata rinvia pertanto al comma 1 dell'articolo 100 la definizione delle opere e servizi messi a disposizione dal datore di lavoro la cui utilizzazione da parte del lavoratore non realizza il presupposto per l'inserimento nella base imponibile in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Com'è noto, l'articolo 100, comma 1, del Tuir stabilisce che le spese relative ad opere e servizi messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti, volontariamente sostenute per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili, nella determinazione del reddito d'impresa, per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Dal combinato disposto delle citate disposizioni si desume pertanto che ai fini dell'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), devono ricorrere congiuntamente le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di opere e servizi messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;
- tali opere e servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o culto;
- la spesa deve essere sostenuta volontariamente, e non in adempimento di un vincolo contrattuale.

Al verificarsi di tali condizioni, quindi, l'utilizzazione di tali opere e servizi da parte del dipendente non assume rilevanza ai fini della determinazione del lavoro dipendente. L'esclusione dalla tassazione opera, a parere della scrivente, anche nell'ipotesi in cui detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a strutture esterne all'azienda.

Ciò in quanto considerare o meno come bene in natura (e quindi assoggettare o meno a tassazione) l'utilizzo di un'opera o di un servizio messo a disposizione volontariamente dal datore di lavoro a seconda se le strutture impiegate siano o meno di proprietà dello stesso datore di lavoro determina una ingiustificata disparità di trattamento tra lavoratori dipendenti che ricevono un beneficio sostanzialmente identico.

Peraltro, affinché la disposizione dell'art. 51, comma 2, lettera f), possa tornare applicabile nell'ipotesi in cui le strutture utilizzate non siano di proprietà del datore di lavoro, il dipendente deve risultare estraneo al rapporto che intercorre tra l'azienda e l'effettivo prestatore del servizio ed in particolare non deve risultare beneficiario dei pagamenti effettuati dalla propria azienda in relazione all'obiettivo di fornitura del servizio sanitario.

Alla luce delle modifiche apportate all'articolo 48, comma 2, lettera f) del Tuir (oggi 51, comma 2, lettera f)) dal decreto legislativo n. 505 del 1999, infatti,

sono escluse da tassazione solo l'utilizzazione di opere e servizi da parte dei dipendenti; eventuali somme erogate dal datore di lavoro al dipendente in relazione a tali opere e servizi devono, invece, essere assoggettate integralmente a tassazione.