

**Giovanni Scansani**

Corporate Welfare Advisor,  
Docente a contratto presso  
l'Università Cattolica di Milano

**Mariano Delle Cave**

Counsel,  
Studio Legale Gitti And Partners

**Fabio Ghiselli**

Tax&Lab Advisor

# Welfare aziendale e detraibilità Iva: un "nesso" ancora da costruire?

**U**na recente risposta ad interpellato pubblicata dall'Agenzia delle Entrate (AdE), la n. 273 del 18 maggio 2022, ha rilanciato la questione della detraibilità dell'IVA riferita ai servizi di Welfare Aziendale (WA).

L'AdE ha ritenuto indetraibile l'IVA di tali servizi sulla base di considerazioni che a nostro avviso non colgono nel segno, pur muovendo dalla disciplina comunitaria<sup>1</sup>.

La fattispecie esaminata è quella di una piattaforma digitale, accessibile da *app*, sulla cui architettura si basa un servizio riconducibile all'art. 51, c.2, lett. f) del D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.) caratterizzato dalla possibilità di reperire prestazioni sanitarie in funzione delle esigenze spaziali e temporali dei lavoratori (si tratta, quindi, di un servizio che integra un "onere di utilità sociale" in quanto perseguente una delle finalità di cui al comma 1 del successivo art. 100 del T.U.I.R.: segnatamente l'assistenza sanitaria).

Il costo per l'accesso alle funzionalità offerte dall'applicazione è interamente sostenuto dal datore di lavoro che, a tal fine, assegna ai beneficiari un *voucher* digitale il cui valore economico consente di fruire al servizio per un anno. Tale costo - essendo il servizio cui si riferisce espressamente previsto e disciplinato da un regolamento aziendale - è interamente deducibile dal reddito della Società *ex art.* 95 del T.U.I.R..

## La posizione dell'Agenzia delle Entrate

L'assunto agenziale, infatti, è che, nel caso esaminato,

Una recente risposta a interpellato dell'Agenzia delle Entrate offre qualche spunto di riflessione sul welfare aziendale come "beneficio comune"

il costo del servizio messo a disposizione dei lavoratori non è inerente all'esercizio dell'attività d'impresa in quanto ad esso non strumentale: il servizio oggetto del programma di Welfare Aziendale (WA) è stato, di fatto, considerato come esterno (ed il suo costo quindi estraneo) all'attività produttiva posta in essere dal datore di lavoro.

In buona sostanza, la ricostruzione dell'AdE, basata sulle sentenze della Corte di Giustizia UE<sup>2</sup>, è stata la seguente: da un lato, i servizi di WA difetterebbero di un "nesso diretto ed immediato" tra il loro acquisto "a monte" e una specifica operazione "a valle" ascrivibile all'attività dell'impresa (ossia quella volta a vendere i beni e/o i servizi da essa prodotti); dall'altro - ed anche a prescindere dalla mancanza di tale nesso - non si giustificerebbe comunque la confluenza dei costi sostenuti per l'acquisto di servizi di WA nel novero delle spese generali sopportate dal datore di lavoro perché "i costi dei servizi di welfare aziendale" - precisa l'Agenzia - "non appaiono nemmeno inquadrabili tra le spese generali" e dunque non potranno mai essere considerati come "un elemento costitutivo del prezzo di vendita", ossia delle operazioni poste in essere dall'impresa nell'esercizio della sua attività economica (le "operazioni a valle").

Per ascrivere un costo alle spese generali di un'attività d'impresa occorre - secondo l'AdE - un loro "nesso

1. Il punto di partenza è l'art. 168 della Direttiva 112/2006/CE (cd. "Direttiva IVA") il quale recita nel senso che qualora i beni e i servizi acquistati dal soggetto passivo (qui l'impresa datrice di lavoro) siano "impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta" esso ha il diritto "di detrarre dall'importo dell'imposta [...] l'IVA dovuta o assolta [...] per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo".

2. Si tratta della sentenza del 14.9.2017 causa C-132/16 (punto 28), della sentenza del 29.10.2009, causa C-29/08 (punto 58) e della sentenza del 18.7.2013, causa C-124/12 (punto 28).

*diretto ed immediato*” rispetto a quella attività e la loro confluenza nella determinazione del prezzo di vendita dei beni e/o dei servizi che l’impresa offre al mercato cui si rivolge.

I servizi di WA non avrebbero tali caratteristiche e ciò pur rispetto all’esercizio di attività d’impresa le quali sono ovviamente (e principalmente) rese possibili grazie al lavoro dei beneficiari di quei servizi e che proprio (ed anche) attraverso tali servizi l’impresa cerca di ingaggiare maggiormente rispetto all’attività da essa svolta, avviando a tal fine programmi di WA sia per offrire risposte ai bisogni dei lavoratori, sia per perseguire finalità direttamente ascrivibili (inerenti) all’attività produttiva da essa svolta (si pensi alla riduzione del *turnover*, al miglioramento sul piano dell’efficienza “climatica” aziendale ed anche ai *saving* contributivi e gestionali generati da politiche retributive che includano il WA le quali liberano risorse destinabili all’esercizio corrente dell’attività).

Né va poi sottaciuto il fatto che i contratti di lavoro (spesso già a partire da quelli collettivi nazionali alla cui previsioni si aggiungono quelle frutto della contrattazione aziendale e territoriale) includono nel trattamento economico complessivo (T.E.C.)<sup>31</sup> - e quindi nel sinallagma che regola la prestazione lavorativa - anche componenti economiche che i datori di lavoro devono poi riconoscere *sub specie* di servizi di WA.

Peraltro la fonte istitutiva del WA può essere il contratto integrativo aziendale incentrato sul riconoscimento di Premi di Risultato “welfarizzabili”. L’accesso ai servizi di WA è la manifestazione della corrispondenza alla *performance* del lavoro svolto da tutti e da ciascuno dei percettori della quota variabile della retribuzione, ossia dai lavoratori che, con la loro opera (resa più agevole, più produttiva, meno stressante, più motivante anche grazie alle politiche di WA) hanno consentito all’impresa di conseguire i suoi *target* “a valle” dei processi di produzione.

In tali ipotesi alla prestazione lavorativa corrisponde una *compensation* più completa capace di generare risposte, in termini di reciprocità, che migliorando la

relazione tra lavoratori e impresa, finiscono per impattare positivamente anche sulla produttività. Il caso in parola ne è un esempio tipico trattandosi di un servizio avente positivi effetti, oltre che sul benessere psico-fisico dei lavoratori, anche sulla conciliazione vita-lavoro e dunque capace di generare vantaggi anche per l’attività aziendale in quanto in grado di partecipare, assieme ad altri elementi, al miglioramento della produttività del lavoro. La diretta correlazione tra WA, nuovi processi organizzativi, evoluzione delle relazioni industriali e misurazione degli impatti sul piano della produttività e di altri possibili oggetti di misurazione, considerando KPI tangibili ed intangibili, è ormai da tempo acclarata ed emerge con costanza sia nella letteratura scientifica, sia dalle ricerche.

### I precedenti dell’AdE

L’AdE, in una sua precedente risposta (la n. 338 del 10 settembre 2020), aveva già negato la sussistenza delle condizioni per la detrazione dell’IVA riferita ai servizi di WA in quanto non considerabili come “*spese accessorie*” all’esercizio dell’impresa.

Si era allora sostenuto che quei servizi “*essendo utilizzati per l’erogazione gratuita dei benefit*” a favore dei lavoratori dipendenti “*non configurano elementi costitutivi del prezzo di vendita delle operazioni a valle*” poste in essere dal datore di lavoro, né i costi di detti servizi potevano essere inquadrabili tra le spese generali per l’assenza del già ricordato “*nesso diretto ed immediato*” tra detti servizi ed il complesso delle attività economiche esercitate dal datore di lavoro.

È appena il caso di rilevare che “*l’erogazione gratuita dei benefit*” è tale solo per i beneficiari degli stessi: i servizi di WA messi a disposizione dei dipendenti l’azienda datrice di lavoro li paga (o li rimborsa ai lavoratori stessi laddove siano stati da questi anticipatamente pagati), così come paga gli eventuali servizi accessori di organizzazione e rendicontazione del complessivo piano di WA laddove si avvalga, come usualmente avviene, di una specifica piattaforma gestita da un *Provider*<sup>41</sup>. Tale soggetto, cui è affidato

3. Il cd. “T.E.C.”, riprendendo la sigla invalsa a partire dall’Accordo Interconfederale del 28.2.2018 (cd. “Patto per la fabbrica”) include il T.E.M. (Trattamento Economico Minimo) nonché, a mente dell’art. 5, “tutti quei trattamenti economici nei quali [...] sono da ricomprendere fra gli altri anche le eventuali forme di welfare che il contratto collettivo nazionale di categoria qualificherà come ‘comuni a tutti i lavoratori del settore’ [...]”.

4. Si tratta di operatori che sfruttando la tecnologia informatica e Internet allestiscono portali web con i quali i lavoratori possono provvedere all’allocazione del budget individuale a ciascuno di essi assegnato dal contratto collettivo e/o dal regolamento aziendale. La rilevanza di tali operatori è cresciuta proporzionalmente alla diffusione delle prassi di WA ed è ormai da tempo associata all’emersione di un vero e proprio settore nel quale operano 104 Società, stando all’ultima rilevazione annualmente curata da L. Pesenti e G. Scansani per ALTIS (“Il Mercato dei Provider - Flash Report”,

l'*outsourcing* dei servizi gestionali afferenti il piano di WA, rispetto all'impresa committente (e datrice di lavoro per i beneficiari del piano di WA) ed ai terzi erogatori dei singoli servizi che compongono il *menu* del piano di WA, agisce come mandatario senza rappresentanza del datore di lavoro stesso ed effettua, per conto di quest'ultimo, gli acquisti dei servizi che la norma e l'interpretazione della disciplina fiscale non consentono di lasciar effettuare direttamente ai lavoratori. Oltre a ciò e con riferimento ai servizi i cui costi possono essere legittimamente portati a rimborso dai lavoratori per riceverne il corrispondente accredito in busta paga, il *Provider* acquisisce la relativa documentazione fiscalmente necessaria, effettua una serie di verifiche e di puntuali rendicontazioni provvedendo, poi, all'aggiornamento del saldo del "Conto Welfare" che esprime la disponibilità economica individuale utilizzabile per la fruizione delle restanti iniziative di WA.

Tanto nella risposta del 2020, come nella più recente ora ricordata, l'AdE fa riferimento anche all'ordinanza della Corte di Cassazione n. 22332/2018 che, dopo aver riportato l'orientamento della Corte di Giustizia UE espresso nella sentenza del 19.10.2009 (causa C-29), aveva invece ammesso la detraibilità dell'IVA<sup>5)</sup> relativamente ai costi sostenuti per l'acquisto di servizi concessi ai dipendenti e ciò sulla base dell'assunto che, per i corrispondenti costi, era riscontrabile "un nesso economico con il complesso delle attività" poste in essere dal datore di lavoro in quanto si trattava di "prestazioni accessorie rispetto alle esigenze dell'impresa" di talché quei costi dovevano essere considerati come "spese generali connesse al complesso delle attività economiche" aziendali.

L'AgE, però, ha ricondotto tale ordinanza alla fattispecie concretamente affrontata dalla Corte di Giustizia UE la quale aveva ad oggetto, tra gli altri, il servizio di trasporto gratuito organizzato dal datore di lavoro in favore dei propri dipendenti lungo il tragitto dall'abitazione di questi al luogo di lavoro (la "navetta

aziendale"). Per il Fisco questa circostanza è dirimente nella misura in cui è qui rinvenibile un "collegamento tra le spese sostenute e l'attività economica del soggetto passivo" con la conseguenza che i costi possono "considerarsi sostenuti per spese 'accessorie' alle esigenze dell'impresa".

Proprio il contrario - secondo l'AdE - rispetto alla fattispecie presa in esame con la risposta 338/2020 (era un tipico piano di WA accessibile tramite una piattaforma gestita da un *Provider* in grado di emettere anche *welfare voucher*): qui "i servizi di welfare genericamente descritti dall'istante" (che peraltro erano gli usuali *flexible benefit* consentiti dal T.U.I.R.) non sono stati ritenuti riconducibili alle fattispecie delineate nella sentenza comunitaria proprio perché privi della connessione "tra il servizio offerto e l'attività del datore di lavoro", intesa anche come "lo svolgimento della prestazione lavorativa da parte del dipendente"<sup>6)</sup>.

La pronuncia comunitaria è interessante perché può essere letta anche in un altro modo.

I giudici UE, in sostanza, avevano equiparato - ai fini della detraibilità dell'IVA - il costo sostenuto per l'allestimento e la gestione di un servizio di WA (la "navetta") ai costi sostenuti per l'acquisto di attrezzature funzionalmente destinate all'esecuzione della prestazione lavorativa e della sicurezza con la quale questa deve essere svolta. Come a dire che l'uno e l'altro acquisto, in una visione complessiva, ancorché riferentesi ad "oggetti" diversi, esprimevano comunque un insieme coordinato rappresentato da un loro evidente collegamento funzionale rispetto all'esercizio complessivo dell'attività d'impresa intesa anche, riprendendo le parole dell'AdE, come "lo svolgimento della prestazione lavorativa da parte del dipendente".

In disparte il rilievo che il servizio di trasporto collettivo ("navetta aziendale") è espressamente incluso dal T.U.I.R.(art. 51, c.2, lett. d) tra le prestazioni che possono comporre l'insieme dei *benefit* di cui i lavoratori possono disporre nell'ambito dei piani di WA<sup>7)</sup> ed il cui valore, non concorrendo a formare red-

novembre 2021). Il settore in parola è rappresentato anche da una specifica associazione di "categoria": A.I.W.A. - Associazione Italiana Welfare Aziendale ([www.aiwa.it](http://www.aiwa.it)).

5. Ovviamente sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta solo le erogazioni aventi ad oggetto le prestazioni specificamente individuate dall'art. 3, c.3, D.P.R. 633/72.

6. La fattispecie trattata dalla Corte di Giustizia UE, oltre al servizio di "navetta aziendale" includeva anche l'acquisto, da parte del datore di lavoro, di abiti da lavoro, divise e DPI del pari gratuitamente messi a disposizione dei dipendenti.

7. Si tratta, tra l'altro, di un servizio di WA "classico", anche se ormai solo in senso storico perché costoso e quindi oggi poco diffuso oltre che spesso

dito di lavoro dipendente, non costituisce materia imponibile ai fini IRPEF, né è soggetto a contribuzione ai fini INPS, l'AdE - al fine di distinguere (per escludere) i servizi di WA dal trattamento invece riservabile alle "spese accessorie" all'esercizio dell'impresa - ha certamente interpretato la sentenza comunitaria in chiave restrittiva, come molto ristretta, se non apodittica, appare anche la conclusione raggiunta: "i costi dei servizi di welfare aziendale sostenuti dalla Società non appaiono nemmeno inquadrabili tra le spese generali".

È mancata una visione complessiva dell'organizzazione dell'impresa, delle dinamiche e dei contenuti della contrattazione collettiva che, proprio attraverso l'inserimento dei servizi di WA nel sinallagma del rapporto di lavoro, altro non fa che ampliare la portata della relazione lavorativa stessa facendola uscire dalle tradizionali (ed ormai strette) maglie dello scambio unicamente economicistico per recepire al suo interno quelle istanze "sociali" delle quali il WA è testimone, pur con ciò restando nel quadro di finalità che sono e restano di chiara impronta manageriale (si tratta di prassi inserite nelle strategie e nelle politiche di *people management*) e dunque finalizzate al miglioramento, ad un tempo, delle condizioni di vita e di lavoro dei dipendenti e dei risultati aziendali<sup>[8]</sup>.

### Breve analisi normativa

Un approccio corretto alla questione generale della detraibilità dell'IVA assolta sulle operazioni passive dovrebbe seguire il seguente percorso:

1. in primo luogo, dovrebbe esser verificato il principio generale contenuto nell'art. 19, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il cui comma 1, dispone che "è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in

*relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa (...)*", con ciò evidenziando la relazione che deve intercorrere tra i beni acquistati e l'attività svolta dall'impresa;

2. in secondo luogo, andrebbero esaminate le eccezioni a detto principio che sono contenute:

- nel comma 2 dello stesso articolo in forza del quale "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta (...)", introducendo un'eccezione qualora i beni acquistati siano riconducibili all'impiego per l'effettuazione di una particolare tipologia di operazioni;

- › nell'art. 19-bis1, che contiene eccezioni riferite a singole tipologie di beni e servizi;
- › nell'art. 19-bis, c.2, che disciplina il pro-rata di detraibilità qualora i beni e servizi acquistati siano impiegati in modo indistinto in operazioni imponibili e in operazioni esenti ai sensi dell'art. 19, comma 5.

Il comma 1 dell'art. 19 dispone, com'è noto, la generalizzata detraibilità dell'IVA addebitata sull'acquisto di beni e servizi acquistati nell'esercizio d'impresa per assicurare il principio della neutralità dell'imposta. L'espressione contenuta nella norma ("*nell'esercizio dell'impresa*") rimanda poi al principio della "inerenza" dei beni o dei servizi acquistati nell'esercizio dell'attività svolta dall'impresa stessa, ossia "*l'esistenza di una corrispondenza tra gli acquisti effettuati e le operazioni svolte nell'ambito dell'attività imprenditoriale o professionale. Ciò al fine di evitare che venga detratta l'imposta assolta su beni non utilizzati nell'attività*" (AdE, Ris. 28.1.2008, n. 22/E). Deve sussistere, quindi, uno "stretto rapporto di strumentalità tra l'esercizio dell'attività" svolta dal soggetto passivo e l'utilizzo del bene o servizio (AdE, Ris. 23.7.2002, n. 244)<sup>[9]</sup>.

Perché non operi la detrazione dell'imposta occorre

sostituito da misure di green mobility recentemente recepite dal Legislatore con la modifica del T.U.I.R. introdotta dall'art. 1, c. 28, lett. b), L. 205/2017 che ha aggiunto la lett. d-bis) del comma 2 dell'art. 51, a mente del quale (ed alle cui condizioni) non concorrono a formare reddito le somme erogate o rimborsate "[...] per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'articolo 12 [...]". De jure condendo è auspicabile che il favor fiscale possa essere esteso anche agli abbonamenti ad altre forme di trasporto e di mobilità ecologicamente responsabile (come ad esempio il bike sharing e il car sharing).

8. Del resto su tali miglioramenti, laddove contrattualmente concordati ed incrementalmente rispetto ai target assunti come parametro di riferimento, si basano le politiche salariali collegate alla quota variabile della retribuzione (Premio di Risultato) cui è consentito prevedere la convertibilità di questa parte della remunerazione proprio in beni e servizi di WA con il che si dimostra, una volta di più, come il WA faccia ormai parte dello scambio e della compensazione complessiva del rapporto di lavoro il quale ha certamente "un nesso diretto ed immediato" con le attività poste in essere dall'impresa ed il cui complessivo costo (salari, oneri, accantonamenti, contributi, quote variabili, servizi di welfare, ecc.) dovrebbe certamente far "parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto alla detrazione" (Corte di Giustizia Europea, sentenza 14.9.2017, causa C-132/16).

9. Come ricordato dal Ministero delle Finanze nella Circ. 17.12.1991, n. 57, "la legge [...] ha espressamente posto la condizione che i beni ed i servizi



che sia sollevato e provato il difetto di inerenza, che rende l'operazione (l'acquisto) irrilevante ai fini IVA e la equipara ad un uso privato dei beni e servizi acquistati.

Ci sembra interessante aggiungere che, ai fini del reddito d'impresa, per esempio, l'"inerenza" dei beni acquistati è stata ritenuta sussistere "nella circostanza in cui lo stesso cede le proprie utilità" all'impresa che lo ha acquisito (*ex multis* AdE Circ. 17.5.2000, n. 98/E)<sup>[10]</sup>.

Oltre a quello dell'inerenza, l'art. 19, c. 2, contiene anche il principio dell'afferenza dei beni o dei servizi acquistati nelle operazioni, soggette ad imposta, già svolte o che saranno successivamente svolte dall'impresa. Tale principio risulta dalla lettura *a contrariis* del testo letterale dell'articolo in parola, secondo cui "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'art. 19-bis<sup>2</sup>". Principio che trova il suo fondamento nell'art. 168, della Direttiva 2006/112/CE citata.

Il richiamato comma 2, dell'art. 19, contiene anche la prima delle limitazioni all'esercizio della detrazione dell'imposta assolta "a monte", secondo la quale non è detraibile l'imposta assolta sull'acquisto di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione di operazioni (attive) esenti o non soggette ad IVA.

Fatta salva la deroga a tale principio, contenuta nel successivo c. 3 che indica espressamente le cessioni e le prestazioni effettuate senza applicazione dell'imposta che non fanno scattare l'indetraibilità dell'IVA assolta "a monte", i commi 4 e 5 dispongono, rispettivamente, le limitazioni alla detraibilità per:

a) quei beni o servizi che sono utilizzati per effettuare, in parte, operazioni imponibili e, in parte, operazioni non soggette e

b) quei beni o servizi che sono utilizzati dai soggetti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 (il c.d. "uso promiscuo").

Senza soffermarci oltre su questi aspetti di dettaglio, vorremmo solo aggiungere che, nel primo caso, siamo in presenza di una relazione diretta e specifica

tra bene o servizio acquistato ed operazioni attive - imponibili e non soggette - realizzate dall'azienda acquirente, per la quale il legislatore ha previsto che la quota d'imposta imputabile a tali ultime operazioni sia determinata secondo "criteri oggettivi" di utilizzo; mentre nel secondo caso siamo in presenza, intanto, di una coesistenza tra un'attività che genera operazioni imponibili ed un'attività che genera operazioni esenti ed inoltre di una correlazione generale e di un impiego indistinto dei beni o servizi acquistati per svolgere entrambe le attività.

Se poi si guarda alla disciplina delle operazioni attive, l'art. 3, c. 3, del D.P.R. 633/72, dispone che "Le prestazioni indicate nei commi primo e secondo, sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono, per ogni operazione di valore superiore ad euro cinquanta prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente... ". Questa norma dispone che: a) le prestazioni di servizi e effettuate a titolo gratuito, ma di valore superiore a 50 euro, sono considerate operazioni imponibili e b) che le somministrazioni nelle mense aziendali e le prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta laddove non siano qualificate come operazioni esenti (a certe condizioni quelle didattiche, educative, ricreative, di assistenza sociale e sanitaria) o disciplinate da norme *ad hoc* (come le somministrazioni in mense aziendali o i servizi di trasporto del personale).

Come osservato in dottrina, "la precisazione 'sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile' dovrebbe fare riferimento a quelle ipotesi in cui il legislatore ha previsto specifici limiti alla detrazione, vuoi per difficoltà oggettive nell'identificare l'inerenza, vuoi per la determinazione della quota detraibile", per cui non sarebbe

importati od acquistati fossero sempre inerenti all'(effettivo) esercizio dell'impresa, sicché, ove una società non svolga in concreto attività imprenditoriale, essa non può procedere a detrazioni dell'IVA assolta, dovuta o addebitabile sulle operazioni passive".

10. I documenti di prassi si riferivano all'inerenza dei beni strumentali acquistati da una impresa e da questa ceduti a terzi in comodato.

messa in dubbio né *“l’esistenza dell’inerenza”* né *“l’esercizio della detrazione”*<sup>11</sup>.

Sulla base di quanto sopra osservato, quindi, ci sentiamo di concludere nel senso che l’IVA assolta in via di rivalsa sui beni e servizi acquistati dall’azienda datrice di lavoro per essere messi a disposizione dei propri dipendenti nell’ambito di un piano di WA, dev’essere ammessa in detrazione, tenuto conto che, tra le operazioni di acquisizione dei medesimi beni e servizi e l’attività economica esercitata dall’impresa, sussiste quel rapporto di *“inerenza”* inteso come corrispondenza tra gli acquisti effettuati e le operazioni svolte e come stretto rapporto di strumentalità tra l’esercizio dell’attività posta in essere dal soggetto passivo e l’utilizzo del bene o del servizio oggetto del piano di WA stesso. La stretta correlazione tra WA e personale dipendente e la strumentalità di quella leva organizzativa per l’esercizio dell’attività economica esercitata dall’impresa non sembrano lasciare spazio a dubbi di sorta sulle conclusioni appena raggiunte.

Sull’estensione del principio generale di cui all’art. 19 citato, va ricordato che l’AdE si era già espressa nella Risp. n. 904-603 del 20.7.2017 in relazione all’acquisto, nell’ambito di un piano di WA, di servizi sanitari (*check up* completo) e abbonamento a una *pay tv*.

In tale documento di prassi, dopo aver richiamato la sentenza della Corte di Giustizia CE (causa C-29 del 29.10.2008) secondo la quale la detraibilità del tributo assolto sugli acquisti sussiste laddove vi sia *“un nesso diretto e immediato tra le spese collegate alle prestazioni a monte e il complesso delle attività economiche del soggetto d’imposta”*, ha osservato che il diritto alla detrazione spetta a condizione che *“1) l’acquisto dei beni e dei servizi sia inerente all’attività economica svolta dal soggetto passivo; 2) i beni ed i servizi acquistati siano afferenti ad operazioni imponibili o ad esse assimilate dalla legge ai fini del diritto alla detrazione; 3) sussista un nesso diretto e immediato tra le spese collegate alle prestazioni a monte e il complesso delle attività economiche del soggetto d’imposta, essendo la detraibilità, connessa al trattamento delle operazioni effettuate a valle, cui gli acquisti si riferiscono”*.

Ciò che sorprende, a parte il coacervo di condizioni, sia relative al nesso con le operazioni effettuate *“a valle”*, sia all’inerenza con l’attività economica svolta

dall’azienda, sono le conclusioni, dal momento che, sulla base di una non meglio specificata impossibilità nel riscontrare la sussistenza di dette condizioni, dichiara l’indetraibilità dell’IVA assolta *“a monte”* su dette prestazioni.

Le conclusioni raggiunte dall’AdE nelle risposte n. 338/2020 e n. 273/2022 qui esaminate sembrerebbero in contraddizione con quelle fatte proprie dalla Corte di Cassazione nella citata ordinanza n. 22332/2018 che l’Agenzia peraltro richiama quasi a supporto delle proprie determinazioni. Nell’ordinanza, infatti, si legge che *“il diritto alla detrazione dell’i.v.a. assolta è ammesso non solo quando sussiste un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, tale per cui le spese sostenute per acquistare i beni o i servizi gravati dall’imposta facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni soggette ad imposta a valle che conferiscono diritto a detrazione, ma anche quando i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo (cfr. Corte Giust. 29 ottobre 2009, SKF)”*. In particolare, rileva la Cassazione, *“i costi sostenuti per i servizi offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti possono essere considerati come aventi un nesso economico con il complesso delle attività economiche della contribuente medesima, risolvendosi nella acquisizione di prestazioni accessorie rispetto alle esigenze dell’impresa, per cui assumono rilevanza quali spese generali connesse al complesso delle attività economiche del soggetto passivo (cfr. Corte Giust. 18 luglio 2013, Maritza East)”*.

Ciò che preme sottolineare è che laddove si presenti il problema di subordinare la detraibilità dell’imposta all’inerenza della prestazione ricevuta dal datore di lavoro - quindi al di fuori di specifici limiti alla detrazione previsti dalla norma proprio per difficoltà oggettive di determinare l’inerenza - questa, con riferimento ai servizi di WA offerti ai propri dipendenti, non ci sembra possa essere messa in discussione.

I punti fermi in virtù dei quali si fonda tale conclusione sono i seguenti: i dipendenti sono assunti sulla base di contratti di lavoro disciplinati dalla legge; i costi sostenuti rientrano tra i costi del lavoro dichiarati in bilancio e compongono il trattamento economico complessivo dei dipendenti; i beni e servizi forniti sono resi in attuazione di un obbligo negoziale,

11. G. Sepio e G. Sbaraglia, *Trattamento IVA dei servizi di welfare fruiti dai dipendenti*, in *Il Fisco*, n. 25/2021.

come un contratto collettivo di primo e/o secondo livello o un regolamento aziendale; l'attribuzione di detti beni e servizi avviene nei confronti di soggetti che, incontestabilmente, consentono all'impresa di esercitare la sua attività.

Non si può non riconoscere, quindi, che i costi in questione rientrano tra le spese generali che, secondo quanto riportato dall'AdE, sono quelle caratterizzate da "un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo" tale da configurare un elemento costitutivo del prezzo di vendita delle operazioni "a valle". Essendo i costi in esame qualificabili (e contabilizzati) tra i costi del personale, sia per i principi contabili nazionali OIC, sia per quelli internazionali IAS/IFRS, è da escludere l'ipotesi che non concorrano alla definizione del prezzo di vendita dei beni e servizi prodotti e venduti dall'impresa datrice di lavoro.

Viceversa, è chiaro che se l'azienda datrice di lavoro effettua unicamente operazioni attive esenti, l'indetraibilità sarà *in re ipsa*, secondo il disposto dell'art. 19, c. 2, del D.P.R. n. 633/1972, mentre se effettuerà sia operazioni esenti che imponibili, la detraibilità sarà soggetta al regime del pro-rata di cui all'art. 19-bis.

### Considerazioni per il futuro

Sulla base di quanto sin qui esposto diventano possibili alcune considerazioni che riteniamo, se non altro, di buon senso. L'ottimismo ci spinge ad immaginare che esse possano valere a superare la questione magari in una risoluzione dell'AdE prossima ventura.

Anzitutto, proprio una fase - come l'attuale - di profonda trasformazione dei cicli produttivi e del lavoro (la sua organizzazione e financo il suo significato), meriterebbero di essere accompagnati da ogni possibile sostegno e ciò tanto più riferendosi al tema del WA che impatta positivamente non solo sulla qualità della vita e del lavoro delle singole persone che ne beneficiano, ma anche sulla condivisione dei processi trasformativi oltre che sull'economia dei territori con i quali le imprese si relazionano e ciò, se non altro, perché il WA non si delocalizza e "si fa" dove vivono e lavorano i collaboratori il che consente di attivare gli operatori locali nella fornitura concreta delle risposte necessarie a dare soddisfazione ai bisogni che ciascun piano di WA prende in considerazione.

Il contenuto della risposta 273/2022 sorprende un po' perché il caso di specie evidenzia due esigenze

primarie sulle quali lo stesso Stato è certamente impegnato per il loro soddisfacimento, anche per il tramite delle misure che possono essere messe in campo privatamente dalle imprese con i loro programmi di benessere individuale ed organizzativo. Da un lato, l'esigenza di diffondere e supportare la prevenzione sanitaria e la semplificazione dell'accesso alle prestazioni e dall'altro una collegata esigenza di conciliazione tra impegni di lavoro e carichi di cura (per sé o per i propri familiari) e quindi un'aspettativa di maggiore equilibrio tra impegni professionali e familiari che, non meno di quella sanitaria, non può non essere considerata come funzionale anche alla migliore organizzazione dell'impresa (riduzione di assenze per malattia, di permessi per motivi sanitari e di assistenza, riduzione di fonti di stress a carico dei lavoratori) ed i cui costi, quindi, dovrebbero poter essere sempre ascrivibili all'ambito delle spese per le quali la detraibilità dell'IVA sia prevista.

Tali costi sono sostenuti dall'impresa per la sua migliore organizzazione e spesso nel quadro di più ampi scambi che qualificano le sue relazioni industriali e la sua dialettica con gli *stakeholder* (i dipendenti *in primis*, evidentemente); si tratta, altresì, di costi che sono sostenuti per l'assolvimento degli impegni di Responsabilità Sociale d'Impresa e per le aziende che vi sono obbligate (o che ne hanno adottato i parametri), si tratta anche di elementi utili alla rendicontazione ed alla misurazione dell'impatto della loro azione complessiva (in chiave SDG's, ad esempio). Come si comprende agevolmente sono costi da includere tra gli elementi che, sia pur con minore rilevanza rispetto ad altri, nondimeno contribuiscono alla definizione del prezzo dei beni e/o dei servizi prodotti/ceduti dall'azienda.

Tali costi sono integralmente deducibili *ex art. 95 TUIR* e dunque non si vede francamente perché, rispetto al diverso tema della detraibilità dell'IVA, la disponibilità di beni e servizi di WA riconosciuti alla generalità dei dipendenti (o a loro categorie omogenee), non possa essere considerata come una scelta effettuata nell'esercizio (e per il miglioramento) dell'attività d'impresa la quale, mirando a soddisfare le esigenze di chi in essa presta la sua opera, finisce per soddisfare anche (e non secondarie) esigenze dell'impresa stessa.

Vi è dunque un nesso economico - si direbbe anche forte - tra il sostenimento dei costi per beni e servizi di WA e il complesso delle attività economiche

svolte dall'impresa che dovrebbe, quindi, condurre al legittimo esercizio del diritto alla detraibilità dell'IVA. D'altronde, come detto, vi è già oggi un nesso di corrispettività evidente da quando il WA, con le norme entrate in vigore dal 2016 in avanti, è considerabile anche come parte del corrispettivo del contratto di lavoro.

### Il WA come "beneficio comune"

Infine, un ulteriore passo avanti potrebbe essere il frutto di questa conclusiva considerazione. I più avanzati programmi di WA, come poc'anzi si accennava, hanno una capacità "espansiva" quanto al loro impatto complessivo potendo questo essere misurato anche sul piano delle esternalità positive che si producono a livello territoriale in favore di altri (e non meno importanti) *stakeholder*.

È questa la capacità "generativa" del WA i cui benefici si fanno "comuni" proprio in quanto capaci di manifestarsi trasversalmente tra i vari attori con i quali l'impresa intrattiene le sue relazioni.

Il riferimento a questa caratteristica intrinseca del WA echeggia quel "beneficio comune" che, insieme alla finalità "classica" del perseguimento e della distribuzione degli utili, costituisce oggetto dell'agire d'impresa quando questa sia una Società Benefit (SB) la cui disciplina - per un'originale combinazione - è contenuta nella L. 208/2015, ossia la stessa legge che ha modificato profondamente (ed in senso welfaristico) la disciplina dei Premi di Risultato.

Anche qui si pone la questione. Ci si può infatti chiedere: l'IVA relativa a beni e servizi acquistati nel perseguimento dell'attività orientata al "beneficio comune" (che in una SB è *core* al pari di quella "tradizionale", volta al perseguimento del profitto) è de-

traibile al pari dell'IVA associata ai costi caratterizzati dall'inerenza risultante dal "nesso diretto ed immediato" con la restante attività?

L'inerenza di un costo è il collegamento che può aversi tra un componente di reddito e l'attività nel complesso esercitata dall'impresa. Ora, nel caso delle SB, il perseguimento e la realizzazione di attività capaci di generare un "beneficio comune" si presenta come connaturata all'attività economica complessiva dell'impresa e dunque, in questo caso, si realizza un evidente legame tra costi e attività aziendale ordinaria e ciò anche con riferimento alle finalità di "beneficio comune" che proprio con la sua complessiva attività l'impresa intende perseguire e realizzare.

Proponiamo allora questa riflessione ed una domanda finale. Tra le finalità di "beneficio comune" sono *ex lege* incluse anche quelle rivolte al personale aziendale e dunque *nulla questio* in ordine alle iniziative di WA che, nel caso di una SB, saranno sempre non solo interamente deducibili quanto al costo, ma anche detraibili quanto all'IVA (sussiste il "nesso diretto ed immediato").

Ci si può allora chiedere se, rispetto ad un'azienda che persegue finalità sociali come quelle insite nelle prassi di WA (e che come tali, pur non essendo poste in essere da una SB, sono ugualmente finalità di "beneficio comune" per i dipendenti e le loro famiglie e anche per lo stesso territorio nel quale l'impresa è basata), la sola assenza della qualifica di SB possa impedire la detrazione dell'IVA relativa ai prezzi dei servizi acquistati a "comune beneficio" di quegli *stakeholder* verso i quali l'azione di tale impresa si sia diretta e sia stata realizzata attraverso i *benefit* previsti dalla sua strategia d'intervento "sociale". ●