

## **Risposta n. 338**

***OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212  
Trattamento, agli effetti dell'IVA e delle imposte sui redditi, dell'operazione di emissione, tramite una piattaforma digitale, di welfare voucher***

Con l'interpello specificato in oggetto, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La società BETA s.r.l., appartenente al gruppo di imprese ALFA (di seguito gruppo ALFA), svolge l'attività di prestazione di servizi di assistenza amministrativa, tecnica ed applicativa. La BETA s.r.l. intende ampliare la gamma dei servizi offerti includendovi anche i servizi di welfare aziendale – individuati dai commi 2 e 3 dell'articolo 51 del TUIR - da offrire ai lavoratori subordinati delle società facenti parte del gruppo ALFA, ivi compresi i dipendenti della società ALFA S.p.A (di seguito ALFA S.p.A.).

In particolare, la BETA s.r.l., al fine di consentire la fruizione dei servizi di cui trattasi da parte dei dipendenti delle società del gruppo ALFA, predisporrà una piattaforma informatica accedendo alla quale i lavoratori potranno selezionare, nei limiti di un determinato valore (cosiddetto credito welfare), il servizio e/o la combinazione di servizi di welfare aziendale più rispondenti alle loro esigenze e/o a quelle dei loro familiari.

Nello specifico, i lavoratori delle società del gruppo ALFA, attraverso la piattaforma digitale, potranno scegliere di fruire di diversi servizi di welfare aziendale, tra cui – per quanto di interesse ai fini dell’interpello - quelli disciplinati dall’articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR, consistenti in opere e servizi messi a loro disposizione e/o dei loro familiari per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o di culto.

In sostanza, la BETA s.r.l., al fine di garantire l’erogazione dei servizi di welfare aziendale di cui trattasi, come emerge dai contratti trasmessi in sede di presentazione della documentazione integrativa, porrà in essere le seguenti operazioni:

- metterà a disposizione una piattaforma personalizzata con relativa attività di set up e manutenzione (cfr. articolo 2 dell’accordo quadro della fornitura di servizi di welfare aziendale);
- conferirà alla società GAMMA S.p.A., soggetto giuridico appartenente al gruppo di imprese ALFA, apposito mandato con rappresentanza finalizzato alla stipula, in nome e per conto di BETA, di contratti aventi ad oggetto il convenzionamento dei Merchant che aderiranno al progetto, ossia soggetti terzi fornitori da cui acquistare le opere e i servizi welfare da erogare ai dipendenti (cfr. articolo 3, del contratto per la fornitura servizi);
- acquisterà, in qualità di mandatario senza rappresentanza di ALFA S.p.A., le opere e i servizi scelti, attraverso la piattaforma informatica, dai dipendenti, presso i Merchant aderenti al Progetto, ovvero alle

convenzioni che GAMMA S.p.a. stipulerà in nome e per conto della stessa.

La BETA s.r.l., a fronte dell'attività di acquisto dei servizi di welfare aziendale presso la rete dei Merchant, svolta nella veste di mandatario (senza rappresentanza) per conto di ALFA S.p.a., percepirà da quest'ultima un compenso (*fee*) pari per il primo anno al X per cento del prezzo di acquisto (IVA esclusa) di ogni servizio di welfare offerto tramite voucher nella Piattaforma. La predetta *fee* sarà ridotta al Y% nel secondo anno di vigenza dell'accordo (cfr. articolo 7 dell'accordo quadro già citato).

Inoltre, nel caso in cui BETA s.r.l. ottenga dal Merchant una riduzione del prezzo di acquisto come risultante dalla piattaforma digitale, la stessa società mandataria avrà diritto ad un'ulteriore provvigione di ammontare pari al XX per cento della differenza tra il prezzo praticato dal fornitore e quello originariamente pattuito.

Detto compenso aggiuntivo non potrà in ogni caso essere superiore al XX per cento dell'ammontare complessivo delle provvigioni percepite dal medesimo mandatario a fronte dell'erogazione dei servizi di welfare aziendale diversi da quelli individuati dall'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR.

ALFA S.p.A., al fine di consentire l'assolvimento dell'incarico di mandatario (senza rappresentanza) conferito a BETA s.r.l., erogherà a quest'ultima una provvista finanziaria –calcolata in via presuntiva ed erogata su base trimestrale anticipata per ciascun Merchant sulla base delle spese che si può stimare che saranno sostenute nell'anno di riferimento – necessaria a effettuare gli acquisti delle opere e dei servizi presso i Merchant aderenti alle convenzioni.

Detta provvista finanziaria, come previsto dall'articolo 7 dell'Accordo quadro per la fornitura, non è comprensiva dei compensi (*fee*) spettanti a BETA s.r.l. per l'attività di mandatario senza rappresentanza svolta per conto di ALFA S.p.A. In forza dell'articolo 9, del richiamato Accordo quadro, BETA s.r.l. emetterà la fattura per le *fee* di propria competenza relative all'anno 2019 entro il

X/Y/2020; mentre per gli anni successivi la fattura sarà emessa entro l'anno di competenza del piano welfare.

In sintesi, la fruizione dei servizi di welfare aziendali da parte dei dipendenti avverrà nel seguente modo:

- il dipendente, tramite la piattaforma digitale, effettuerà la scelta tra le varie prestazioni di welfare aziendali erogate dai Merchant convenzionati e, a seguito della preferenza espressa dallo stesso, la piattaforma genererà il welfare voucher recante i dettagli del servizio (beni, opere) selezionato dal lavoratore, il beneficiario (dipendente o familiare dello stesso se diverso dal lavoratore) e il Merchant fornitore del servizio;
- a fronte dell'emissione del welfare voucher, riportante le informazioni sopra illustrate, sarà ridotto il corrispondente credito welfare a disposizione del lavoratore;
- il dipendente si recherà presso il Merchant selezionato ed esibendo il documento di legittimazione, generato dalla piattaforma digitale, otterrà la prestazione scelta;
- a seguito della fruizione del servizio da parte del beneficiario del voucher, BETA s.r.l. provvederà, nella veste di mandatario senza rappresentanza, ad effettuare il pagamento del servizio, descritto nel documento di legittimazione, al Merchant.

Tanto premesso, BETA s.r.l. e ALFA S.p.A. chiedono di conoscere il trattamento fiscale, sia ai fini delle imposte dirette che indirette, da riservare alla complessa operazione di erogazione, tramite la piattaforma digitale, dei servizi di welfare aziendale di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR che le predette società intendono porre in essere.

In particolare, per quanto attiene i profili delle imposte sui redditi viene chiesto di sapere:

- se la modalità – consistente nell'utilizzo di una piattaforma informatica - con cui la società ALFA S.p.A. eroga i servizi di welfare aziendale

ai propri dipendenti precluda l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente prevista, dall'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR, per le opere e i servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto offerte dal datore di lavoro ai propri lavoratori dipendenti.

In merito ai profili IVA della complessa operazione di erogazione dei servizi di welfare aziendale di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR vengono, invece, formulati i seguenti quesiti:

1. se per i welfare voucher ex articolo 51, comma 3-bis del TUIR, generati dalla piattaforma digitale a fronte della scelta operata dal lavoratore dipendente, debba trovare applicazione la disciplina introdotta nell'ordinamento domestico, dagli articoli 6-*bis* e seguenti del DPR n. 633 del 1972, per i cosiddetti buoni-corrispettivo;
2. se la messa a disposizione a favore di BETA s.r.l. della provvista finanziaria necessaria allo svolgimento da parte di quest'ultima dell'incarico di mandato all'acquisto dei servizi di welfare (senza rappresentanza) per conto di ALFA S.p.A. configuri un'operazione rilevante agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto;
3. se BETA s.r.l., che agisce nella veste di mandatario senza rappresentanza di ALFA S.p.A., possa calcolare la percentuale di detrazione dell'IVA di cui all'articolo 19-*bis* del DPR n. 633 del 1972, tenendo conto solo dell'ammontare delle provvigioni corrisposte alla stessa in relazione agli acquisti effettuati in esecuzione dell'incarico di mandato ed al netto, quindi, della provvista anticipata;
4. se ALFA S.p.A. possa esercitare il diritto di detrazione dell'IVA addebitata alla stessa sugli acquisti dei servizi di welfare aziendale (beni e servizi) effettuati per suo conto dal mandatario, ossia da BETA s.r.l.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATE DAL CONTRIBUENTE**

Per quanto concerne il profilo delle imposte dirette, ALFA S.p.A. ritiene che l'erogazione, tramite piattaforma digitale, dei servizi di welfare aziendale riconducibili alla fattispecie di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR possa beneficiare del regime di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente, in considerazione della sussistenza dei seguenti requisiti:

- l'offerta di tali servizi avviene nei confronti di un'ampia platea di lavoratori subordinati per il perseguimento delle finalità definite dall'articolo 100, comma 1, del TUIR;
- le modalità adottate garantiscono che i beneficiari abbiano titolo esclusivamente alla fruizione di un'opera o servizio, rimanendo del tutto estranei ai rapporti contrattuali che si instaurano fra BETA s.r.l., che agisce nella veste di mandatario senza rappresentanza, e i Merchant.

In riferimento al quesito IVA di cui al n. 1) le società istanti, dopo aver richiamato la normativa comunitaria in materia IVA (Direttiva n. 2016/1065 del 27 giugno 2016 Direttiva voucher) disciplinante i buoni-corrispettivo - recepita nell'ordinamento domestico con l'introduzione degli articoli 6-*bis* e seguenti del DPR n. 633 del 1972- evidenziano che il cosiddetto buono "voucher", pur non essendo uno strumento di pagamento, deve contenere l'obbligo di essere utilizzato come corrispettivo (parziale o totale) a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

A parere degli interpellanti, i buoni "voucher" configurano agli effetti dell'IVA degli strumenti che si caratterizzano per la loro circolazione, ossia attraverso la circolazione degli stessi voucher vengono trasferiti beni e servizi identificati nel buono stesso o da individuare in un successivo momento.

Diversamente, i welfare voucher, generati dalla piattaforma digitale predisposta da BETA s.r.l., si distinguono dai buoni-corrispettivo previsti dalla richiamata normativa IVA in quanto:

- non possono essere utilizzati dal dipendente come corrispettivo dell'acquisto di un determinato servizio, atteso che il lavoratore non

interviene nel rapporto economico che si instaura tra datore di lavoro e fornitore della prestazione di welfare aziendale;

- non possono circolare, considerato che sono nominativi e non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare e non possono essere monetizzati o ceduti a terzi.

Nel modello concettuale delineato dalla Direttiva voucher, il soggetto che paga il buono coincide con colui che lo utilizza, mentre nel sistema di welfare voucher elaborato nel caso di specie è il datore di lavoro, ossia BETA s.r.l. mandatario per conto di ALFA S.p.A., che paga il voucher aziendale utilizzato dal beneficiario lavoratore dipendente di quest'ultimo.

Pertanto, la mera emissione del welfare voucher e la contestuale riduzione del credito welfare a disposizione del dipendente non rappresenta una operazione rilevante agli effetti dell'IVA, configurando invece una operazione funzionale alla messa a disposizione dei dipendenti di titoli di legittimazione da utilizzare presso i Merchant.

Conseguentemente, a parere degli istanti l'emissione del welfare voucher e la presentazione dello stesso, a cura del dipendente di ALFA S.p.A., al Merchant allo scopo di poter fruire dei servizi indicati nel medesimo voucher non comporta la realizzazione di alcuna operazione rilevante agli effetti dell'IVA.

Per quanto concerne il quesito IVA di cui al numero 2) ad avviso delle società interpellanti la provvista finanziaria erogata (dalla società mandante) al fine di consentire l'acquisto da parte del mandatario dei servizi di welfare aziendale presso i Merchant non configurerebbe un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA, atteso che al momento della dazione della provvista da parte del mandante non sarebbero identificabili i servizi a cui danno diritto i welfare voucher generati dalla piattaforma digitale.

A sostegno della tesi interpretativa prospettata, gli istanti richiamano l'orientamento espresso dai giudici comunitari, con pronuncia causa C-419/02, secondo cui *“affinché l'IVA sia esigibile è necessario che tutti gli elementi pertinenti del fatto generatore, ossia della futura cessione dei beni o della futura*

*prestazione di servizi, siano noti e dunque, in particolare, che i beni o i servizi siano designati con precisione”.*

Pertanto, considerato che al momento dell'erogazione della provvista finanziaria non sono ancora individuabili i servizi che verranno acquistati con le predette somme, l'operazione di trasferimento delle somme a favore del mandatario non può considerarsi il pagamento del corrispettivo dei servizi di welfare aziendale incorporati nel documento di legittimazione.

In riferimento al quesito di cui al numero 3) la BETA s.r.l. ritiene di dover calcolare il pro-rata di detrazione IVA, di cui all'articolo 19-*bis*, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, indicando al numeratore solo l'ammontare delle provvigioni (*fee*) percepite in relazione alle operazioni (acquisti per conto del mandante) effettuate durante l'anno che conferiscono il diritto di detrazione ed al denominatore la somma indicata al numeratore aumentata delle provvigioni (*fee*) percepite in relazione alle operazioni esenti (acquisti per conto del mandante) effettuate durante il medesimo anno.

A parere degli istanti, i corrispettivi percepiti a fronte delle operazioni (acquisti di servizi welfare) svolte in qualità di mandatario senza rappresentanza da BETA s.r.l., non dovrebbero rilevare ai fini del calcolo della percentuale del pro-rata di detraibilità dell'IVA, atteso che gli stessi sono rappresentati dai prezzi di acquisto dei servizi di welfare pagati, per conto del mandante, ai Merchant.

A conforto della soluzione prospettata, l'istante richiama la risoluzione n. 10/E del 28 gennaio 2005, con cui l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in merito all'efficacia delle previsioni di indetraibilità dell'IVA nel caso di acquisti effettuati per il tramite del mandatario.

Infine, in riferimento al quesito di cui al n 4), concernente la possibilità da parte di ALFA S.p.a. di detrarre l'IVA addebitata alla stessa sugli acquisti dei servizi di welfare aziendale, effettuati per suo conto dal mandatario, viene evidenziato che, ai sensi dell'articolo 168 della Direttiva IVA, il committente o il cessionario possono detrarre l'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi a

condizione che i predetti beni e servizi siano *“impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta”*.

Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA è necessaria l'esistenza di un nesso di correlazione tra l'oggetto dell'acquisto (beni e servizi) e la produzione delle operazioni imponibili.

A tal riguardo, gli istanti evidenziano che secondo l'orientamento giurisprudenziale comunitario, ancorché non sussista un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, il diritto di detrazione dell'IVA deve essere riconosciuto quando *“i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto, tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti che esso conferisce”* (Corte di Giustizia, sentenza 5 luglio 2018, causa C-320/17).

Secondo le società interpellanti, i costi sostenuti per l'erogazione dei servizi di welfare aziendale, di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR, ai dipendenti rientrerebbero tra le spese generali dell'impresa.

A sostegno della tesi interpretativa prospettata dai medesimi istanti, viene richiamata l'ordinanza 13 settembre 2018, n. 22332, con cui la Corte di Cassazione ha ammesso la possibilità per i datori di lavoro di detrarre l'IVA afferente a determinati costi dagli stessi sostenuti per i servizi concessi ai propri dipendenti sulla base dell'assunto che per i predetti costi si configura *“un nesso economico con il complesso delle attività economiche (..), risolvendosi nell'acquisizione di prestazioni accessorie rispetto alle esigenze dell'impresa, per cui assumono rilevanza quali spese generali connesse al complesso delle attività economiche”*.

Conseguentemente, la ALFA S.p.A. può esercitare il diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti (effettuati per suo conto dal mandatario) di beni e servizi di welfare aziendale, indipendentemente dalla irrilevanza prevista, agli effetti dell'IVA, delle operazioni a valle: prestazioni di trasporto, didattiche, educative ricreative e di assistenza sociale e sanitaria rese gratuitamente ai

dipendenti escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del DPR n. 633 del 1972.

L'irrelevanza ai fini IVA delle predette operazioni aventi carattere di liberalità non comporterebbe, a parere degli istanti, l'indetraibilità dell'IVA assolta sui fattori produttivi utilizzati per rendere le stesse.

In sintesi, ALFA S.p.A. ritiene, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali sopra richiamati, di poter esercitare il diritto di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti dei servizi di welfare aziendale di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR, effettuati per suo conto dal mandatario e che:

- a. le prestazioni di welfare aziendale rese gratuitamente ai propri dipendenti sarebbero in ogni caso da qualificarsi come operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA se riconducibili in una delle fattispecie individuate dall'articolo 3, comma 3, ultimo periodo del DPR n. 633 del 1972;
- b. le prestazioni diverse da quelle indicate al punto a) potrebbero configurare prestazioni gratuite imponibili agli effetti dell'IVA per finalità correttive della detrazione operata.

Nell'ipotesi, in cui l'Agenzia delle entrate non condividesse la tesi prospettata, ALFA S.p.A.:

1. non dovrebbe assoggettare ad IVA le prestazioni gratuite di servizi di welfare aziendale da essa rese ai dipendenti, qualora le predette prestazioni rientrino in una delle fattispecie elencate dall'articolo 3, comma 3, del DPR n. 633 del 1972. Non sussisterebbe, inoltre, alcun obbligo di fatturazione da parte di ALFA S.p.a. per le prestazioni di welfare aziendale che saranno documentate, nei limiti e nei termini previsti dalla legge, nei cedolini paga e nelle Certificazioni uniche;
2. dovrebbe assoggettare a IVA le prestazioni gratuite di servizi di welfare aziendale da essa rese ai dipendenti non riconducibili in una delle casistiche di cui al predetto articolo 3, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, applicando l'imposta sulla base imponibile determinata dal costo

sostenuto per l'acquisto dei predetti servizi di welfare aziendale. Anche in tale ultima ipotesi le prestazioni welfare aziendale erogate ai dipendenti saranno documentate, nei limiti e nei termini previsti dalla legge, nei cedolini paga e nelle Certificazioni uniche .

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Le questioni poste nell'istanza di interpello concernono la fattispecie descritta nella quale la BETA s.r.l., in qualità di mandatario (senza rappresentanza) della ALFA S.p.A. e delle altre società del medesimo gruppo ALFA, erogherà, tramite una piattaforma digitale, le opere e i servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto - individuati dall'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR - a favore dei lavoratori dipendenti, ivi compresi i familiari degli stessi, delle società mandanti.

In sostanza, il lavoratore dipendente delle società appartenenti al gruppo ALFA, attraverso la piattaforma digitale, effettuerà una scelta, nel limite del credito welfare a sua disposizione, tra le opere e i servizi offerti dai Merchant aderenti al Progetto, ottenendo, come previsto dal comma 3-*bis* dell'articolo 51 del TUIR, il rilascio di un documento di legittimazione (in formato digitale), generato dal sistema informatico, recante l'indicazione del bene o del servizio scelto, il beneficiario (dipendente o familiare) e il Merchant a cui rivolgersi per ottenere il benefit.

La BETA s.r.l., operando come mandatario del datore di lavoro, si avvarrà, quindi, della facoltà normativamente prevista di erogare i beni e i servizi di cui al richiamato articolo 51, comma 2, del TUIR, mediante l'emissione di welfare voucher aventi le caratteristiche essenziali prescritte dall'articolo 6 del decreto ministeriale 25 marzo 2016 (in tal senso circolare n. 28/E del 15 giugno 2016).

In merito al quesito prospettato ai fini delle imposte sui redditi si fa presente che l'articolo 51, comma 2, del TUIR elenca tassativamente le somme e i valori erogati, anche da terzi, in relazione al rapporto di lavoro dipendente, che in tutto o in parte sono esclusi dal reddito imponibile del lavoratore, in deroga al principio generale dell'onnicomprendività del reddito di lavoro dipendente, sancito dall'articolo 51, comma 1, del TUIR in applicazione del quale “... *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*”.

Al riguardo, la lettera f) del citato comma 2 dell'articolo 51 del TUIR riconosce l'irrelevanza reddituale relativamente alla “*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*”, ovvero di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

L'Amministrazione finanziaria in più occasioni ha precisato che, affinché si determini l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi della riportata disposizione, devono ricorrere congiuntamente, tra l'altro, 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 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 o culto (cfr., tra l'altro, circolari del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326 e 22 dicembre 2000, n. 238, nonché circolare dell'Agenzia delle Entrate 15 giugno 2016, n. 28/E).

In relazione alla prima condizione, si osserva che la scrivente ha più volte precisato che il legislatore, a prescindere dall'utilizzo dell'espressione “alla generalità dei dipendenti” ovvero a “categorie di dipendenti”, non riconosce

l'applicazione delle disposizioni tassativamente elencate nel comma 2 dell'articolo 51 del TUIR ogni qual volta le somme, le opere, i servizi e le prestazioni ivi indicati siano rivolti *ad personam*, ovvero costituiscano dei vantaggi solo per alcuni e ben individuati lavoratori (vedasi circolari del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326 e 16 luglio 1998, n. 188; nonché le circolari dell'Agenzia delle Entrate 15 giugno 2016, n. 28/E e 29 marzo 2018, n. 5/E).

Pertanto, con i citati documenti di prassi è stato ulteriormente chiarito che l'espressione "categorie di dipendenti" utilizzata dal legislatore non va intesa soltanto con riferimento alle categorie previste nel codice civile (dirigenti, operai, etc.), bensì a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dipendenti di un certo livello o di una certa qualifica, ovvero tutti gli operai del turno di notte ecc.), ovvero ad un gruppo omogeneo di dipendenti, anche se alcuni di questi non fruiscono di fatto delle "utilità" previste.

Ciò considerato, qualora nella fattispecie rappresentata l'offerta non sia circoscritta ad alcuni e ben individuati lavoratori, è da ritenersi soddisfatto il presupposto richiesto dal comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, che richiede che le opere e i servizi aventi le finalità di cui all'articolo 100 vengano offerti alla generalità o a categorie di dipendenti.

Come detto, ai fini dell'applicabilità della lettera f) del comma 2 dell'articolo 51 del TUIR, le opere e servizi devono riguardare esclusivamente erogazioni in natura e non erogazioni sostitutive in denaro.

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

Ciò rappresentato, laddove l'erogazione di opere e/o servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, si configuri nei termini descritti, detti benefit non concorreranno alla formazione

del reddito di lavoro dipendente ai sensi della più volte citata lettera f) e nel rispetto delle altre condizioni.

Per quanto concerne la modalità di erogazione, il comma 3-bis dell'articolo 51 del TUIR dispone che *“Ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale”*.

Con la citata circolare n. 26/E del 2016, la scrivente ha precisato che la citata disposizione, nel disciplinare in via generale tale modalità di erogazione dei benefit, sancisce che i titoli che li rappresentano, anche se connotati da un valore nominale, non configurano denaro.

La specifica disciplina delle caratteristiche e delle modalità di fruizione dei titoli in esame è dettata dall'articolo 6 del Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, emanato il 25 marzo 2016, che li definisce “voucher” e stabilisce, al comma 1, che *“Tali documenti non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi e devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare”*.

Il comma 1 dell'articolo 6 del Decreto connota il documento di legittimazione come un titolo rappresentativo di una specifica utilità; la previsione secondo cui il documento deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale prefigura una esatta corrispondenza tra il valore indicato nel documento di legittimazione ed il valore della prestazione offerta che, ai sensi della prima parte del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR, deve essere determinato in base al valore normale, come definito dall'articolo 9 del TUIR.

Pertanto, i voucher di cui al citato comma 1:

1) non possono essere emessi a parziale copertura del costo della prestazione, opera o servizio e quindi non sono integrabili;

2) non possono rappresentare più prestazioni, opere o servizi di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR.

I “voucher” hanno lo scopo di identificare il soggetto che ha diritto alla prestazione sottostante e richiedono, pertanto, la previa intestazione del titolo all'effettivo fruitore della prestazione, opera o servizio anche nei casi di utilizzo da parte dei familiari del dipendente. Anche nel caso dei voucher il dipendente assume la veste di mero destinatario della prestazione, estraneo al contratto in virtù del quale acquista il relativo diritto.

In ragione di quanto illustrato anche con i documenti di prassi citati, ai quali si rinvia per le ulteriori precisazioni, si è dell'avviso che nella fattispecie in esame, i welfare voucher rispondano alle prerogative richieste dal legislatore e, conseguentemente, possa trovare applicazione il regime di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente delle opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, così come previsto dall'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR.

In merito al quesito IVA di cui al n. 1), ossia la riconducibilità dei welfare voucher - emessi ai sensi dell'articolo 51, comma 3-bis del TUIR - ai “*buoni corrispettivo*” regolamentati dalla Direttiva 2016/1065 (di seguito Direttiva voucher) – trasfusa negli articoli 30-bis, 30-ter, 73-bis, 410-bis e 410-ter della Direttiva 2006/112/CE – si osserva quanto segue.

In generale, sulla disciplina dei voucher sono già stati forniti chiarimenti con alcuni recenti documenti di prassi a cui, in termini generali, si rinvia (risposta n. 324 del 26 luglio 2019; risposta n. 519 del 12 dicembre 2019, risposta n. 10 del 23 gennaio 2020, risposta n. 167 del 5 giugno 2020).

Ai fini della qualificazione dei welfare voucher di cui trattasi come “*buoni corrispettivo*” agli effetti dell'IVA, occorre verificare se i predetti documenti di legittimazione, emessi ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 51 del TUIR, presentino tutti gli elementi essenziali che caratterizzano i buoni-corrispettivo disciplinati dall'articolo 30-bis, punto 1), della Direttiva n. 112 del 2006.

La norma da ultimo citata stabilisce che i buoni-corrispettivo devono contenere l'obbligo di essere accettati come *“corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative”*.

La predetta norma comunitaria è stata recepita nell'ordinamento italiano dal decreto legislativo n. 141 del 2018, che ha introdotto, tra l'altro, l'articolo 6-bis del DPR n. 633 del 1972, in forza del quale *“per buono-corrispettivo, si intende uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative”*.

Tali caratteristiche consentono di distinguere i buoni-corrispettivo dagli altri documenti e strumenti, ivi compresi quelli di pagamento, che sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'articolo 30-bis della citata Direttiva n. 112 del 2006 in quanto non includono uno specifico diritto a ricevere beni o servizi (Cfr. relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018).

Non rientrano, nell'ambito di applicazione della normativa comunitaria in materia di voucher i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e gli altri titoli simili, i buoni sconto (ossia quegli strumenti che conferiscono al titolare il diritto a uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi, ma che non danno diritto a ricevere detti beni o servizi).

Ciò posto, nel caso prospettato, dalle informazioni desumibili dai contratti e/o accordi inoltrati in sede di presentazione della documentazione integrativa dalle società istanti risulta che i welfare voucher, generati dalla piattaforma digitale a seguito della scelta operata dal lavoratore presentano le seguenti caratteristiche:

- a) consentono l'identificazione dell'avente diritto alla cessione dei beni e alle prestazioni di servizi in esso indicati e non possono essere utilizzati da persone diverse dai titolari. Non possono essere ceduti;
- b) devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale, senza integrazioni a carico del titolare. In deroga parziale a quanto esposto, i beni ed i servizi il cui valore complessivo non ecceda 258,23 euro possono essere cumulativamente indicati in un unico voucher;
- c) non possono essere monetizzati, cioè non sono controvertibili in denaro; il Merchant si obbliga pertanto a non corrispondere denaro a fronte del ritiro del voucher;
- d) il Merchant non potrà, in alcun caso, per tutto il periodo di vigenza del suddetto contratto, rifiutare di accettare i voucher emessi dalla Piattaforma e allo stesso tempo regolarmente presentati o rifiutare di riconoscerne integralmente il loro controvalore;
- e) sono utilizzabili come documenti che attribuiscono il diritto di ottenere i relativi beni e/o servizi dal Merchant (cfr. articolo 3, Contratto Welfare).

In base a quanto disposto dall'articolo 6 del contratto Welfare da ultimo citato, nel momento in cui l'utente (dipendente) sceglie la destinazione del proprio credito welfare e genera digitalmente, sulla piattaforma, il relativo voucher, sorge l'obbligo del Merchant di fornire il bene o il servizio scelto e il diritto di BETA s.r.l. all'erogazione del bene o servizio a beneficio dell'Utente.

Pertanto, i predetti documenti di legittimazione (voucher), incorporando l'obbligo di essere accettati come corrispettivo ed il corrispondente diritto a ricevere i beni e i servizi indicati negli stessi da parte del Merchant selezionato dal dipendente, sono in via generale qualificabili agli effetti dell'IVA come buoni-corrispettivi, purché le cessioni di beni e o le prestazioni di servizi che incorporano non rientrino tra le fattispecie espressamente escluse dalla normativa in materia di voucher (titoli di trasporto, biglietti di ingresso a cinema e musei, francobolli e altri titoli simili, buoni sconto).

Al fine di individuare il momento in cui insorge l'obbligo di fatturazione - ovvero il momento in cui si considerano effettuate le operazioni a cui dà diritto il buono - occorre stabilire altresì se i predetti welfare voucher siano classificabili come buoni monouso oppure come buoni multiuso.

A tal riguardo, si osserva che l'articolo 6-ter, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, stabilisce che *“un buono-corrispettivo di cui all'articolo 6-bis si considera monouso se al momento della sua emissione è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto”*.

Il comma 2 del medesimo articolo 6-ter prevede, altresì, che *“ogni trasferimento di un buono-corrispettivo monouso precedente alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono corrispettivo dà diritto costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione”*.

Il successivo articolo 6-quater, comma 1, dispone invece che *“un buono-corrispettivo di cui all'articolo 6-bis si considera multiuso se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto”*.

Ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 6-quater *“ogni trasferimento di un buono corrispettivo multiuso precedente all'accettazione dello stesso come corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto non costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione”*.

Ai fini della distinzione di un buono corrispettivo come buono-monouso oppure buono-multiuso rileva, quindi, la certezza o meno, al momento dell'emissione del predetto buono, del trattamento IVA applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi che esso incorpora, da intendersi come certezza circa la territorialità dell'operazione, la natura, qualità e quantità dei beni o servizi, oltre l'IVA applicabile a detti beni e servizi, tutti elementi

necessari ai fini della documentazione fiscale dell'operazione. (Cfr. risposta n. 10 del 2020, risposta 167 del 5 giugno 2020 ).

Nel caso di specie, i voucher generati dalla piattaforma digitale a seguito della scelta operata dal dipendente, come emerge dalla documentazione meramente esemplificativa (voucher) presentata dall'istante, non hanno caratteristiche uniformi ai fini della loro qualificazione come buoni corrispettivo monouso o multiuso agli effetti dell'iva; gli stessi per quanto in precedenza descritto possono presentare, per alcune tipologie, tutte le caratteristiche essenziali, in termini di natura, quantità e qualità dei beni o dei servizi che contraddistinguono, agli effetti dell'IVA, il buono-monouso ai sensi del citato articolo 6-ter; in altri casi, possono essere privi ab origine delle caratteristiche richieste a tal fine e, pertanto, la disciplina che si rende loro applicabile è quella propria dei buoni multiuso.

Conseguentemente, in funzione delle caratteristiche di ognuno, in questa sede non determinabili, l'emissione dei voucher comporterà gli obblighi di fatturazione propri delle due distinte tipologie di buoni corrispettivo (monouso o multiuso) rispettivamente previsti dagli articoli 6-ter e 6-quater del d.p.r. n. 633 del 1972 .

Ai fini della soluzione del quesito di cui al numero 2) concernente la rilevanza agli effetti dell'IVA della dazione della provvista finanziaria erogata alla BETA s.r.l. si evidenzia, come precisato nella stessa istanza di interpello, che il mandante, ai sensi dell'articolo 1719 del codice civile, è tenuto a fornire al mandatario i mezzi necessari per l'esecuzione del mandato e per l'adempimento delle obbligazioni che a tal fine il mandatario ha contratto a proprio nome.

Come precisato con risoluzione n. 133/E del 15 novembre 2004, le somme qualificabili come provviste di fondi per l'esecuzione del mandato, ai sensi dell'articolo 1719 del codice civile, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta, sempreché che la loro destinazione all'assolvimento degli obblighi posti a carico del mandatario risulti in modo inequivoco mediante distinta contabilizzazione anche a livello di documentazione di addebito.

Nel caso di specie, come emerge dall'Accordo quadro per la fornitura dei servizi Welfare inoltrato dall'istante, la ALFA S.p.A. provvederà ad erogare una provvista di fondi alla BETA s.r.l. al fine di consentire a quest'ultima di acquistare, sulla base di un apposito mandato, i servizi di welfare aziendale per conto della stessa.

In particolare, l'articolo 7 del predetto Accordo prevede che il pagamento della fattura emessa da BETA s.r.l. nei confronti di ALFA S.p.A. per il riaddebito del costo di acquisto del servizio welfare avverrà per compensazione finanziaria a valere sulla predetta provvista, purché capiente. La provvista non utilizzata verrà restituita a ALFA S.p.A. e non sarà oggetto di compensazione finanziaria la *fee* spettante a BETA s.r.l..

Le somme anticipate dalla ALFA S.p.A., essendo funzionali all'assolvimento da parte di BETA s.r.l. dell'incarico avente ad oggetto l'acquisto, per conto del mandante, dei beni e i servizi incorporati nei welfare voucher, configurano, quindi, una provvista di fondi per l'esecuzione del mandato, ai sensi dell'articolo 1719 del codice civile, esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del DPR n. 633 del 1972.

Ai fini dell'irrelevanza agli effetti dell'IVA delle suddette somme deve essere, tuttavia, predisposta idonea documentazione atta ad escludere la destinazione, anche solo parziale, delle stesse al pagamento anticipato delle provvigioni spettanti al mandatario, ravvisandosi in tale ipotesi un nesso di corrispettività tra le predette somme e le prestazioni di servizio rese dal mandatario a favore del mandante.

In riferimento al quesito IVA di cui al punto 3) - ovvero l'individuazione della corretta modalità di calcolo del pro-rata di detrazione, di cui all'articolo 19-bis del DPR n. 633 del 1972, da parte della società mandataria - si richiama la disciplina applicabile agli effetti dell'IVA, recata dall'articolo 28 della direttiva n. 112 del 2006, al mandato senza rappresentanza conferito per l'acquisto dei servizi di welfare aziendale.

Il predetto articolo 28 prevede che *“qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.”*

La richiamata disposizione, come evidenziato dalla Corte di Giustizia UE, *“crea la finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, in quanto si ritiene che l’operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il commissionario, abbia in un primo tempo ricevuto i servizi in questione da prestatori specializzati prima di fornire, in un secondo tempo, tali servizi all’operatore per conto del quale agisce”* (In tal senso sentenza del 4 maggio 2017, C 274/15, punto 86).

Gli stessi giudici comunitari hanno altresì statuito che *“se la prestazione di servizi a cui un operatore partecipa è soggetta all’IVA, anche il rapporto giuridico tra tale operatore e l’operatore per conto del quale egli agisce deve essere soggetto all’IVA* (In tal senso, sentenza del 4 maggio 2017, C 274/15 punto 87).

Il richiamato articolo 28 della Direttiva n. 112 del 2006 è stato trasfuso nell’ordinamento domestico nell’articolo 3, comma 3, ultimo periodo del DPR n. 633 del 1972, in forza del quale, con specifico riferimento al caso di specie, nel caso di conferimento di mandato senza rappresentanza che ha ad oggetto l’acquisto di servizi, le prestazioni di servizi ricevute dai soggetti mandatari sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario (Cfr. risoluzione n. 10/E del 28 gennaio 2005).

La norma domestica, in linea con quella comunitaria, non produce solo l’effetto di qualificare come prestazione di servizi l’operazione posta in essere dal mandatario senza rappresentanza che riceve servizi per conto del mandante, ma realizza la più complessa finalità di dare un assetto fiscale, agli effetti dell’IVA, ai rapporti tra mandante e mandatario imperniato su una *fiction iuris* che omologa, dal punto di vista oggettivo, totalmente i servizi ricevuti dal mandatario a quelli da lui resi al mandante (Cfr. risoluzione n. 10/E del 28 gennaio 2005).

Conseguentemente, in conformità all'orientamento giurisprudenziale comunitario recepito dalla normativa domestica e dai documenti di prassi da ultimo citati, il trattamento agli effetti dell'IVA delle prestazioni di servizi ricevute (da un soggetto terzo) dal mandatario e di quelle effettuate dal mandatario nei confronti del proprio mandante, che configurano agli effetti dell'imposta due distinte operazioni entrambe rilevanti ai fini dell'imposta, sarà identico (imponibilità, esenzione, esclusione) in ragione della stessa natura delle prestazioni.

Sulla base della ricostruzione sopra operata, si ritiene che le operazioni effettuate da BETA s.r.l., in esecuzione del contratto di mandato (senza rappresentanza) all'acquisto, nei confronti di ALFA S.p.a., costituendo delle autonome operazioni rilevanti agli effetti dell'imposta (soggette al medesimo trattamento IVA delle operazioni rese da soggetti terzi al mandatario BETA s.r.l.) non possano essere escluse dalla formazione del pro-rata di detrazione, di cui all'articolo 19-bis, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, né possono essere considerati rilevanti, ai fini del calcolo della predetta percentuale di detraibilità, solo i corrispettivi (*fee*) percepiti a fronte delle operazioni (acquisti di servizi welfare) svolte in qualità di mandatario senza rappresentanza.

In proposito, si fa presente che le operazioni che non concorrono alla determinazione del pro-rata di detrazione di cui al richiamato articolo 19-bis, comma 1, del DPR n. 633 del 1972 sono solo quelle espressamente individuate dal successivo comma 2 del medesimo articolo.

Per quanto concerne, invece, l'indirizzo interpretativo espresso con la risoluzione n. 10/E del 28 gennaio 2005 richiamato impropriamente dall'istante a sostegno della propria diversa conclusione, si fa presente che con il predetto documento di prassi è stato chiarito in via generale che l'applicazione del principio della totale equiparazione tra le operazioni ricevute dal mandatario da parte del soggetto terzo e quelle rese dal mandatario a favore del mandante non può comportare effetti distorsivi nell'applicazione del tributo.

Nello specifico, con la predetta risoluzione è stato precisato che la previsione di indetraibilità oggettiva dell'IVA assolta sui servizi di telefonia mobile, di cui all'allora vigente articolo 19-bis1 del DPR n. 633 del 1972, non può operare per gli acquisti effettuati dal mandatario in esecuzione del contratto di mandato, atteso che l'onere corrispondente all'IVA indetraibile deve gravare solo sul mandante che utilizza effettivamente i suddetti servizi nello svolgimento della propria attività economica.

È evidente, pertanto, che il principio desumibile dalla citata risoluzione attiene ad una fattispecie diversa e non può condurre alla conclusione di escludere dal calcolo del pro-rata di detrazione, di cui all'articolo 19-bis del DPR n. 633 del 1972, le operazioni effettuate da BETA s.r.l. in esecuzione del mandato all'acquisto conferitogli dalla società ALFA. S.p.a.

Per quanto concerne il quesito IVA di cui al n. 4), riguardante la possibilità per ALFA S.p.A. di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sulle prestazioni di servizi (fornitura di servizi di welfare aziendale) rese alla stessa dal mandatario senza rappresentanza, si fa presente che l'articolo 168 della Direttiva IVA n. 112 del 20016 dispone che *“nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:(...)”*

*a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro 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”.*

In merito all'ambito applicativo della disposizione recata dall'articolo 168 della Direttiva n. 112 del 2016, trasfuso nell'ordinamento domestico nell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972, si è espressa più volte la Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

La Corte di Giustizia ha, infatti, statuito che *“affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo, è necessaria la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica*

*operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione” e, conseguentemente, “il diritto a detrarre l’IVA gravante sull’acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione ( In tal senso sentenza del 14 settembre 2017, C-132/16 punto 28 e giurisprudenza ivi citata).*

Gli stessi giudici comunitari hanno altresì affermato che *“il diritto a detrazione è tuttavia ammesso a beneficio del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Spese di tal genere presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo”* (In tal senso sentenze del 29 ottobre 2009, C-29/08, punto 58, e del 18 luglio 2013, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 28).

Diversamente, *“qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati a fini di operazioni esenti o non rientranti nell’ambito di applicazione dell’IVA, non è possibile né riscossione dell’imposta a valle né detrazione dell’imposta a monte”* (In tal senso sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, punto 59).

In base all’orientamento espresso dai giudici comunitari ai fini del riconoscimento in capo al soggetto passivo IVA del diritto di detrazione dell’IVA assolta sui beni e servizi acquistati occorre verificare la sussistenza del nesso diretto ed immediato tra le operazioni di acquisto di beni e servizi effettuate a monte ed una specifica operazione a valle, imponibile agli effetti dell’IVA, che conferisca il diritto a detrazione. In presenza di tale nesso, le spese sostenute per gli acquisti di beni e servizi rappresentano elementi costitutivi del prezzo di vendita delle operazioni a valle effettuate dal soggetto passivo.

In assenza di tale nesso diretto, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione IVA da parte del soggetto passivo IVA, occorre riscontrare se i costi dei servizi (su cui è stata assolta a monte l'IVA) dallo stesso sostenuti confluiscono tra le spese generali e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo finale delle operazioni a valle (cessioni di beni o prestazioni di servizi) rese dal medesimo soggetto nello svolgimento dell'attività economica esercitata.

Secondo l'indirizzo giurisprudenziale sopra illustrato, per spese generali si intendono quelle caratterizzate da *“un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo”*.

In linea con l'orientamento giurisprudenziale comunitario, il riconoscimento in capo al mandante del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sui servizi di welfare aziendali acquistati per suo conto dal mandatario implica la sussistenza di un nesso diretto tra le operazioni di acquisto - a monte - dei suddetti servizi di welfare e le operazioni a valle poste in essere da ALFA S.p.A.

Detto nesso diretto ed immediato non sembra riscontrabile nel caso prospettato nell'istanza di interpello.

Infatti, i servizi di welfare aziendale, i cui costi sono di fatto ribaltati dal mandatario al mandante, essendo utilizzati per l'erogazione gratuita dei benefit a favore dei lavoratori dipendenti - operazione altresì esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, per le fattispecie riconducibili tra le casistiche individuate dall'articolo 3, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 - non configurano elementi costitutivi del prezzo di vendita delle operazioni a valle poste in essere dallo stesso mandante.

Inoltre, i costi dei servizi di welfare aziendale sostenuti dal mandante non appaiono nemmeno inquadrabili tra le spese generali, nell'accezione elaborata dalla Corte di Giustizia, atteso che gli stessi servizi di welfare aziendale non sono caratterizzati da un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività

economiche esercitate dal mandante, tale da configurare un elemento costitutivo del prezzo di vendita delle operazioni a valle.

Dalla ricostruzione sopra operata emerge che non può essere riconosciuto in capo alla ALFA S.p.a. il diritto di detrazione dell'IVA assolta sui servizi di welfare aziendali acquistati, per suo conto dal mandatario, al fine di essere erogati gratuitamente ai propri dipendenti.

Per quanto concerne la rilevanza o meno agli effetti dell'IVA dell'operazione di erogazione (a titolo gratuito) dei servizi di welfare aziendale, da parte della società mandante, nei confronti dei propri dipendenti, si fa presente che, come evidenziato nell'istanza di interpello, solo le erogazioni aventi ad oggetto le prestazioni di servizi specificamente individuate dal richiamato articolo 3, comma 3, ultimo periodo, del DPR n. 633 del 1972, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

Ai fini del trattamento IVA delle operazioni di erogazione gratuita delle tipologie di servizi di welfare aziendale non riconducibili nell'ambito applicativo del richiamato comma 3, dell'articolo 3, del DPR n. 633 del 1972 occorre far riferimento a quello previsto in via generale per le prestazioni di servizio effettuate a titolo gratuito.

Pertanto, i servizi di welfare aziendale, non inquadrabili tra le fattispecie individuate dal già citato articolo 3, comma 3, saranno assoggettate ad imposta secondo il regime previsto per le prestazioni di servizio erogate a titolo gratuito e comporteranno i relativi obblighi di fatturazione.

Con riferimento alla portata dell'ordinanza n. 22332 del 2018 richiamata dall'istante a sostegno della diversa tesi, giova evidenziare che la Corte di Cassazione, dopo aver riportato l'orientamento della Corte di Giustizia espresso nella sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, sopra richiamato, ha espressamente affermato che *“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)''.*

In particolare, nel richiamare la posizione del giudice comunitario, fa leva sulla circostanza che si tratti di spese *“aventi un nesso economico con il complesso delle attività economiche”* del soggetto passivo e che si tratti della *“acquisizione di prestazioni accessorie rispetto alle esigenze dell'impresa”*.

La portata di tali affermazioni va correttamente ricondotta alla fattispecie specifica trattata dalla Corte di Giustizia nel caso richiamato (causa C-124/12), avente ad oggetto il trasporto gratuito dei dipendenti, garantito dal datore di lavoro, tra la loro abitazione e il luogo di lavoro (nella fattispecie i dipendenti della società risiedevano in zone abitate che non erano coperte dal servizio di trasporto pubblico), nonché l'acquisto degli abiti speciali, degli abiti da lavoro, delle divise, degli abiti di rappresentanza e dei dispositivi di protezione individuale (che il datore di lavoro metteva a disposizione a titolo gratuito dei dipendenti, inclusi quelli aventi un contratto di dirigente, ai fini della sua attività economica).

È del tutto evidente che il richiamo alla citata sentenza della Corte di Giustizia consente di riferire la posizione espressa dal giudice nazionale– ai fini della ricorrenza delle condizioni rilevanti per l'esercizio del diritto alla detrazione, secondo il consolidato orientamento comunitario sopra richiamato – a ipotesi di collegamento tra le spese sostenute e l'attività economica del soggetto passivo, tali per cui i costi possano considerarsi sostenuti per spese *“accessorie”* alle esigenze dell'impresa.

Nel caso in esame, invece, non si ritiene che i servizi di welfare genericamente descritti dall'istante, rivolti sia ai dipendenti che ai loro familiari, possano essere ricondotti tra le fattispecie delineate nella sentenza comunitaria,

in quanto privi della suddetta connessione tra il servizio offerto e l'attività del datore di lavoro (*rectius*, lo svolgimento della prestazione lavorativa da parte del dipendente) a cui la citata ordinanza di Cassazione rinvia.

**IL DIRETTORE CENTRALE**  
(firmato digitalmente)