

Risposta n. 122

OGGETTO: Articolo 51, comma 2, lettera c), del TUIR. Indennità sostitutiva di mensa gestione tramite applicazione per smartphone.

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

QUESITO

X (in breve "la società", "l'istante", o "**X**"), società con sede a....., intende commercializzare in Italia, attraverso una propria stabile organizzazione o una società controllata da costituire, un'applicazione per *smartphone* per la gestione delle indennità sostitutive di mensa corrisposte dalle imprese ai propri dipendenti.

L'applicazione consente ai datori di lavoro, attraverso un apposito portale digitale denominato "....." e un'"*app mobile*", di erogare l'indennità sostitutiva di mensa ai dipendenti che trasmettono il documento commerciale comprovante la spesa sostenuta per il pasto consumato giornalmente.

In particolare, l'istante illustra le modalità di funzionamento del sistema digitale citato: dopo la conclusione di un apposito contratto di servizi con **X**, i datori di lavoro che intendono utilizzare l'applicazione devono registrare sul portale dedicato i nomi dei dipendenti aventi diritto all'indennità. A loro volta, questi ultimi devono

preliminarmente scaricare la suddetta applicazione sul proprio cellulare. Ogni giorno, dopo aver consumato il pasto in un qualunque esercizio commerciale e aver effettuato il pagamento del corrispettivo, i medesimi devono fotografare il documento commerciale comprovante l'acquisto e inviarlo tramite l'applicazione.

A seguito della trasmissione tramite l'applicazione, tutti i predetti documenti sono archiviati ed elaborati elettronicamente in un centro di elaborazione dati (c.d. "cloud"), in un formato non modificabile, e sono a disposizione del datore di lavoro per stabilire la misura dell'indennità sostitutiva di mensa spettante a ciascun dipendente. Al riguardo, **X** precisa che il rimborso avviene mensilmente, in sede di liquidazione dello stipendio e ammonta a un importo massimo di 8 euro al giorno.

Il servizio, pertanto, non rappresenta un titolo di credito, bensì un servizio di mensa diffusa, in cui il dipendente è libero di scegliere, nella fascia oraria prevista contrattualmente per la pausa, dove consumare il pranzo. **X** precisa che non sussistono apposite convenzioni stipulate con specifici esercizi commerciali.

Ciò premesso, **X** ha chiesto alla scrivente se le somme pagate dalle società, in qualità di datori di lavoro, ai propri dipendenti in relazione all'utilizzo dell'applicazione ".....", siano qualificabili, ai fini fiscali, come indennità sostitutiva di mensa, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera *c*), del TUIR e quale sia il conseguente trattamento fiscale del correlativo costo sostenuto dalle medesime società.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene che le somme pagate dal datore di lavoro ai propri dipendenti, in base all'applicazione....., siano qualificabili come indennità sostitutive di mensa, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera *c*), del TUIR.

Pertanto, ai fini IRPEF, la determinazione del reddito di lavoro dipendente avviene alle condizioni di cui all'articolo 51, comma 2, lettera *c*), del TUIR, ove non

concorrono alla sua formazione le prestazioni di servizi sostitutivi di mense aziendali fino all'importo di 7 euro, se rese in formato elettronico.

Ai fini IRES, invece, il costo sostenuto dal datore di lavoro per la gestione dei servizi rappresenta, secondo **X**, un onere per l'acquisto di un servizio complesso, non riconducibile alla mera somministrazione di alimenti e bevande. Tale costo, quindi, non subisce le limitazioni di deducibilità di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR.

A supporto di tale soluzione interpretativa, il contribuente richiama il principio di diritto n. 3 dell'8 ottobre 2018, in cui l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sui servizi resi tramite le c.d. "*app mobile*" per *smartphone*, precisando che ai fini IRPEF, la determinazione del reddito di lavoro dipendente deve avvenire in base all'articolo 51, comma 2, lettera *c*), del medesimo TUIR.

Ai fini IRES, gli oneri sostenuti dal datore di lavoro per gestire i predetti servizi rappresentano un costo per l'acquisizione di un servizio complesso non riconducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande e, pertanto, sono esclusi dalle limitazioni di deducibilità di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR.

X, inoltre, richiama la risoluzione 17 maggio 2005, n. 63, la quale, con riguardo alle *card* elettroniche, ha precisato che esse consentono di verificare in tempo reale l'utilizzo conseguente alla maturazione del diritto da parte del dipendente, scongiurando in tal modo un loro utilizzo improprio o fraudolento.

Da ultimo, l'istante evidenzia che sia l'amministrazione fiscale tedesca sia quella austriaca hanno riconosciuto in via ufficiale il sistema "....." come un servizio assimilato alla c.d. "mensa diffusa", con conseguente decontribuzione e detassazione dei rimborsi del pasto dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, entro i limiti fiscalmente riconosciuti dalle disposizioni normative dei singoli Stati.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il contribuente chiede un parere in merito alla modalità di tassazione delle

somme pagate dalle società che, attraverso l'applicazione ".....", rimborsano ai propri dipendenti, in qualità di datori di lavoro, alcuni importi relativi ai pasti dai medesimi consumati presso un qualunque esercizio commerciale, nella pausa dedicata.

Ciò premesso, ai fini IRPEF, si osserva che l'articolo 51, comma primo, del TUIR dispone che costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

Vi rientrano, quindi, tutti gli emolumenti in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro.

Tale principio di onnicomprensività è mitigato dal secondo comma dell'articolo 51, che prevede un'elencazione tassativa delle somme e dei valori, percepiti in relazione al rapporto di lavoro dipendente, che, in deroga al richiamato primo comma, non concorrono a formare il reddito.

In particolare, secondo quanto disposto dalla predetta lettera c) del secondo comma dell'articolo 51, come modificata dall'articolo 1, comma 677, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, tre categorie di prestazioni non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. In primo luogo, l'esclusione è prevista per le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro e quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi.

Sono, inoltre, incluse nella deroga di cui alla citata lettera c) le prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto, fino all'importo complessivo giornaliero di quattro euro, aumentato a otto euro nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica.

Infine, sono escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente le indennità sostitutive delle somministrazioni di vitto, corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione, fino all'importo complessivo giornaliero di euro 5,29.

La totale o parziale esclusione dalla formazione del reddito imponibile delle suindicate prestazioni è subordinata alla condizione che le stesse siano offerte alla generalità dei dipendenti o a categorie omogenee di essi.

Di conseguenza, le medesime erogazioni messe a disposizione solo di taluni lavoratori concorrono integralmente alla formazione del reddito di lavoro dipendente (cfr. circolare 29 marzo 2018, n. 5/E, paragrafo 4.9).

Nella fattispecie in esame, si ritiene che gli importi corrisposti debbano essere qualificati ai fini IRPEF come indennità sostitutive di mensa e ai fini IRES come costi deducibili, con le seguenti precisazioni.

In primo luogo, si osserva che l'indennità sostitutiva di mensa, il cui importo può essere deciso discrezionalmente dalle società che la eroga, è un corrispettivo in denaro integrato nella retribuzione ordinaria, attribuibile sia ai collaboratori part-time che a quelli a tempo pieno.

Dal combinato disposto dei commi primo e secondo dell'articolo 51 del TUIR, si evince che la citata indennità è di regola interamente soggetta a tassazione e concorre alla determinazione dell'imponibile fiscale e contributivo del dipendente percettore.

L'esclusione dell'indennità dal concorso alla formazione del reddito di lavoro dipendente opera esclusivamente se corrisposta agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive situate in zone prive di strutture o servizi di ristorazione.

Con riguardo a tale ultimo aspetto, la risoluzione del Ministero Finanze del 30 marzo 2000, n. 41 afferma che occorre una valutazione dei singoli casi concreti, atteso che la disposizione non consente di individuare criteri di carattere generale per stabilire la sussistenza delle predette unità produttive. Tuttavia, secondo il richiamato documento di prassi, si può ritenere in linea di principio che l'esclusione dal concorso alla determinazione del reddito riguardi solo quelle categorie di lavoratori per le quali ricorrano contemporaneamente alcune condizioni. In primo luogo è richiesto un orario di lavoro che comporti la pausa per il vitto; sono esclusi, quindi, tutti i dipendenti ai

quali, proprio in funzione della particolare articolazione dell'orario di lavoro che non consente di fruire della pausa pranzo, viene attribuita una indennità sostitutiva di mensa.

Il secondo requisito prevede che il dipendente sia addetto ad una unità produttiva; sono esclusi, quindi, coloro che non sono stabilmente assegnati ad una "unità" intesa come sede di lavoro.

Infine, occorre che la suddetta unità sia ubicata in un luogo che, in relazione al periodo di pausa concesso per il pasto, non consenta di recarsi, senza l'utilizzo di mezzi di trasporto, al più vicino luogo di ristorazione, per l'utilizzo di buoni pasto.

In base a tali considerazioni, ai fini IRPEF, l'indennità sostitutiva di mensa concorre integralmente alla determinazione del reddito di lavoro dipendente del percettore. Qualora, invece, ricorrano le condizioni sopra declinate e l'erogazione sia rivolta alla generalità dei dipendenti o a categorie omogenee di essi, l'indennità sostitutiva è esclusa dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente fino all'importo di 5,29 euro; pertanto, la parte eccedente concorre integralmente alla determinazione del reddito, secondo le regole ordinarie di cui all'articolo 51, comma primo, del TUIR.

Per quanto sopra rappresentato, inoltre, si ritiene che le somme che verranno corrisposte dalle società clienti dell'istante ai propri dipendenti, non possano configurare la somministrazione di pasti in forma di mensa c.d. "diffusa". Al riguardo, si formulano le seguenti osservazioni.

Per verificare se una prestazione di somministrazione di alimenti e bevande sia riconducibile alla categoria dei servizi di mense aziendali, ovvero in quella dei servizi sostitutivi di mensa aziendale, si deve aver riguardo non solo alle modalità attraverso le quali la prestazione viene resa, ma anche alla presenza di eventuali convenzioni tra i partecipanti al contratto di somministrazione di alimenti e bevande.

In relazione a quest'ultimo aspetto, con la circolare 16 luglio 1998, n. 188, il Ministero delle Finanze, commentando la formulazione dell'articolo 48, comma 2,

lettera c), del TUIR (attuale articolo 51), ha ripreso il contenuto della circolare 23 dicembre 1997, n. 326, qualificando come mense aziendali anche gli esercizi pubblici, limitatamente alle prestazioni di somministrazione di alimenti e bevande realizzate sulla base di specifiche convenzioni con i datori di lavoro.

Dalla possibilità di attribuire la qualifica di mensa aziendale anche agli esercizi pubblici (ristoranti, bar, ecc.), sia pur subordinata alla condizione di una preventiva convenzione con il datore di lavoro, discende che, ai fini della corretta collocazione di una somministrazione in una delle due tipologie - servizi sostitutivi di mensa aziendale ovvero mense aziendali o interaziendali - si rende necessario esaminare compiutamente le modalità con cui la prestazione stessa viene resa.

Relativamente al caso prospettato dall'istante, si osserva che la piattaforma "....." utilizzabile dalle società clienti di **X** e la relativa applicazione per *smartphone* utilizzabile dai dipendenti non configura una modalità di somministrazione di alimenti e bevande. Da quanto rappresentato dall'istante, infatti, tali strumenti di tecnologia informatica intervengono solo nella fase successiva alla consumazione del pasto, per la trasmissione (da parte del dipendente) e la contestuale ricezione (da parte della società datore di lavoro), dei documenti giustificativi della spesa effettuata per il pasto. Non risulta, inoltre, l'attivazione di specifiche convenzioni per la consumazione di cibi e bevande in determinati esercizi pubblici.

Ciò premesso, ai fini IRES, in merito alla deducibilità degli oneri sostenuti dalla società, si ritiene che il costo relativo rappresenti un onere sostenuto per l'acquisizione di un servizio non riducibile esclusivamente alla somministrazione di alimenti e bevande e, quindi, non subisca la limitazione alla deducibilità di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR. Resta fermo che il predetto costo concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile, fermo restando il rispetto dei principi generali di inerenza e di previa imputazione dei componenti negativi, ai sensi dell'articolo 109 del citato TUIR.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)