



Divisione Contribuenti

*Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali
Settore Consulenza
Ufficio Fiscalità finanziaria e
sostituti di imposta*

Direzione Regionale del Lazio
Via G. Capranesi, 54
Roma

***OGGETTO: Interpello n. 956-2631/2020
Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212***

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

QUESITO

L'ente bilaterale confederale istante rappresenta di aver previsto, da aprile 2020 al 31 luglio 2020 - prorogato per tutto il mese di settembre e con possibilità di estensione fino alla fine dell'anno 2020 - lo svolgimento da parte dei propri dipendenti della prestazione lavorativa in modalità di lavoro agile.

Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali Via Giorgione, 106 – 00147 Roma - Tel. 0650545259 - Fax 0650059258 e-mail: interpello@pec.agenziaentrate.it - div.contr.interpello@agenziaentrate.it

L'*Istante* precisa che tale modalità di lavoro si è resa necessaria in considerazione delle nuove esigenze legate al contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, che hanno spinto il Legislatore ad incentivare tale modalità di svolgimento della prestazione lavorativa per arginare la diffusione del virus e limitare i contagi all'interno delle realtà lavorative ed aziendali.

Tenuto conto della nuova modalità di lavoro, l'*Istante* chiede se ai fini delle imposte dirette, il servizio sostitutivo di mensa mediante buoni pasto, erogato in favore dei propri lavoratori agili, non concorra alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera c), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Conseguentemente, chiede se in qualità di sostituto di imposta, non sia tenuto, ai sensi dell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ad operare la ritenuta a titolo d'acconto Irpef sul valore del servizio sostitutivo di mensa mediante buoni pasto che viene assicurato ai propri lavoratori dipendenti che svolgono la prestazione di lavoro in modalità *smart-working*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* fa presente che ai fini contributivi l'articolo 6, comma 3, del decreto legge 11 luglio 1992, n. 333 esclude che i buoni pasto rappresentino una parte della retribuzione del lavoratore, salvo che gli accordi ed i contratti collettivi, anche aziendali, dispongano diversamente.

Se nulla viene previsto contrattualmente, pertanto, *“il valore dei pasti, dei quali il lavoratore può fruire in una mensa aziendale o presso esercizi convenzionati con il datore di lavoro, non costituisce elemento della retribuzione, allorché il servizio mensa rappresenti un'agevolazione di carattere assistenziale, anziché un corrispettivo obbligatorio della prestazione lavorativa, per la mancanza di corrispettività della relativa prestazione rispetto a quella*

lavorativa e di collegamento causale tra l'utilizzazione della mensa e il lavoro prestato, sostituendosi a esso un nesso meramente occasionale con il rapporto" (cfr. Cass. 21 luglio 2008, n. 20087).

Sulla scorta di tale precisazione, in mancanza di una specifica previsione contrattuale che inquadri i buoni pasto tra gli elementi della retribuzione, l'*Istante* ritiene che, indipendentemente dalle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa (in presenza o in *smart working*), ai fini delle imposte dirette, i buoni pasto rientrino tra i servizi sostitutivi di mensa, parzialmente esenti dalla formazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera **c**), del Tuir.

Pertanto, l'*Istante* ritiene che, per i periodi in cui è stato stabilito per i propri dipendenti il lavoro agile, sui buoni pasto assegnati non debba operare la ritenuta a titolo d'acconto Irpef, nei limiti e alle condizioni di cui al più volte citato articolo 51, comma 2, lettera **c**), del Tuir.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In deroga al principio di onnicomprensività che disciplina il reddito di lavoro dipendente, l'articolo 51, comma 2, lettera **c**), del Tuir prevede che non concorrono alla formazione del reddito del lavoratore dipendente «*le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi; le prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto fino all'importo complessivo giornaliero di euro 4, aumentato a euro 8 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica; 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 *ratio* sottesa a tale regime fiscale di favore è ispirata dalla volontà del legislatore di detassare le erogazioni ai dipendenti che si ricollegano alla necessità del datore di lavoro di provvedere alle esigenze alimentari del personale che durante l'orario di lavoro deve consumare il pasto (cfr. risoluzione 30 ottobre 2006, n. 118/E).

La riportata disposizione disciplina distinte ipotesi di somministrazione di vitto e precisamente:

- a) la gestione, anche tramite terzi, di una mensa da parte del datore di lavoro;
- b) la prestazione di servizi sostitutivi di mense aziendali (es., sotto forma di buoni pasto);
- c) la corresponsione di una somma a titolo di indennità sostitutiva di mensa.

Fatta salva l'ipotesi a), che esclude l'emersione di un reddito di lavoro dipendente, nelle altre modalità di somministrazione del vitto, invece, è prevista, anche se in diversa misura, la rilevanza reddituale della stessa.

L'articolo 4 del decreto del Ministero dello sviluppo economico 7 giugno 2017, n. 122 (*Regolamento recante disposizioni in materia di servizi sostitutivi di mensa, in attuazione dell'articolo 144, comma 5, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50*) prevede che ai sensi del presente decreto «*i buoni pasto*:

- a) *consentono al titolare di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del buono pasto;*
- b) *consentono all'esercizio convenzionato di provare documentalmente l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione;*
- c) *sono utilizzati esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non prevede una pausa per il pasto, nonché dai soggetti che hanno instaurato con il cliente un rapporto di collaborazione anche non subordinato;*

d) non sono cedibili, né cumulabili oltre il limite di otto buoni, né commercializzabili o convertibili in denaro e sono utilizzabili solo dal titolare;
e) sono utilizzabili esclusivamente per l'intero valore facciale».

Al riguardo, analogamente a quanto affermato con nella risoluzione n. 118/E del 2006, con la quale sono stati forniti chiarimenti in relazione alla portata dell'articolo 5, comma 1, lettera c), del d.P.C.M. 18 novembre 2005, disciplinante l'«*Affidamento e gestione dei servizi sostitutivi di mensa*», la cui formulazione ricalca, per quanto di interesse in questa sede, quella del citato D.M. n. 122 del 2017, si rileva che il buono pasto può essere corrisposto da parte del datore di lavoro in favore dei dipendenti assunti, sia a tempo pieno che a tempo parziale, nonché qualora l'articolazione dell'orario di lavoro non preveda una pausa per il pranzo; tale previsione, in effetti, tiene conto della circostanza che la realtà lavorativa è sempre più caratterizzata da forme di lavoro flessibili.

Inoltre, si è dell'avviso che l'articolo 4 del D.M. n. 122 del 2017, pur non avendo natura tributaria, assuma rilevanza anche ai fini fiscali, atteso che l'articolo 51, comma 2, lettera c), del Tuir fa espresso riferimento alle prestazioni sostitutive del servizio di mensa, disciplinate dal citato decreto ministeriale.

D'altra parte, la normativa fiscale non prevede una definizione delle prestazioni sostitutive di mensa limitandosi a prevederne la non concorrenza al reddito nei limiti descritti.

In assenza, pertanto, di disposizioni che limitano l'erogazione, da parte del datore di lavoro, dei buoni pasto in favore dei propri dipendenti, si ritiene che per tali prestazioni sostitutive del servizio di mensa trovi applicazione il regime di parziale imponibilità prevista dalla lettera c) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, indipendentemente dall'articolazione dell'orario di lavoro e dalle modalità di svolgimento dell'attività lavorativa.

Con riferimento al caso in esame, in cui l'*Istante* riconosce i buoni pasto ai lavoratori agili, si ritiene che gli stessi non concorrano alla formazione del

reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera **c**), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Pertanto, l'*Istante* non sarà tenuto ad operare anche nei confronti dei lavoratori in *smart-working*, la ritenuta a titolo di acconto Irpef, prevista dall'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, sul valore dei buoni pasto fino a euro 4, se cartacei, ovvero euro 8, se elettronici.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del Lazio, viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016, come modificato dal Provvedimento del 1° marzo 2018.

IL DIRETTORE CENTRALE
Antonio Dorrello
Firmato digitalmente