

Risposta n. 57/2024

OGGETTO: Trattamento fiscale delle somme erogate alle lavoratrici madri – articolo 51, comma 1, Tuir

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

QUESITO

La Società istante (di seguito anche *l'Istante*), in qualità di sostituto di imposta, rappresenta di voler riconoscere a tutte le lavoratrici madri, al termine del periodo di astensione obbligatoria per maternità, una somma equivalente alla differenza fra l'indennità di congedo di maternità facoltativa o di congedo parentale a carico dell'INPS, e il cento per cento della retribuzione mensile lorda.

L'Istante evidenzia che tale importo, riconosciuto per i tre mesi successivi al periodo di astensione obbligatoria, verrebbe erogato a ciascuna lavoratrice non come retribuzione monetaria ma in forma di "*welfare aziendale*". A tal riguardo, la Società

istante rappresenta di essere dotata di un piano di welfare aziendale secondo la normativa in vigore.

Ciò premesso, l'Istante chiede se quanto rappresentato soddisfi i presupposti di non imponibilità di cui al secondo e terzo comma dell'articolo 51 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante rappresenta che intende «per ciascuna lavoratrice che ricada nel trattamento di miglior favore, calcolare l'importo di integrazione al 100% per un periodo di 3 mesi successivi al periodo di astensione obbligatoria e trasformare tale importo in quota Welfare da accreditare nel conto Welfare individuale secondo le regole del Piano Welfare già in essere. Tali quote accreditate nel conto Welfare individuale godranno pertanto dello stesso trattamento fiscale e contributivo agevolato previsto per il Welfare aziendale secondo la normativa in vigore in tema di Welfare aziendale».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), stabilisce che «Il reddito di lavoro dipendente è costituito da 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».

Con la predetta disposizione viene sancito il c.d. "*principio di onnicomprensività*" del reddito di lavoro dipendente, in virtù del quale tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce, a qualunque titolo, in relazione al rapporto di lavoro, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Il medesimo articolo 51 individua, tuttavia, al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3, specifiche deroghe, elencando le opere, i servizi, le prestazioni e i rimborsi spesa che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte, sempreché l'erogazione in natura non si traduca in un aggiramento degli ordinari criteri di determinazione del reddito di lavoro dipendente in violazione dei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione.

In altri termini, la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente deve essere coordinata col principio di onnicomprensività che, riconducendo nell'alveo di tale categoria reddituale tutto ciò che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro, riconosce l'applicazione residuale delle predette deroghe, in ragione anche della circostanza che i *benefit* ivi previsti non sempre assumono una connotazione strettamente reddituale.

Pertanto, qualora tali *benefit* rispondano a finalità retributive (ad esempio, per incentivare la *performance* del lavoratore o di ben individuati gruppi di lavoratori), il regime di totale o parziale esenzione non può trovare applicazione.

La circolare 15 giugno 2016, n. 28/E definisce *welfare aziendale* le «*prestazioni, opere, servizi corrisposti al dipendente in natura o sotto forma di rimborso spese aventi finalità che è possibile definire, sinteticamente, di rilevanza sociale, escluse dal reddito di lavoro dipendente*».

Come ribadito nella risoluzione 25 settembre 2020, n. 55/E, in base al comma 2, occorre che i *benefit* siano messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti. Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria 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 ogni qual volta le somme o servizi 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 circolari Agenzia delle Entrate 16 giugno 2016, n. 28/E e 29 marzo 2028 n. 5/E). La citata prassi ha 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" o di un certo "livello" o "qualifica" (ad esempio tutti gli operai del turno di notte), ovvero ad un gruppo omogeneo di dipendenti, anche se alcuni di questi non fruiscono di fatto delle "utilità" previste.

Non si ritiene, invece, possibile individuare una "*categoria di dipendenti*" sulla base di una distinzione non legata alla prestazione lavorativa ma a caratteristiche o condizioni personali o familiari del dipendente.

Inoltre, come precisato anche dalla risoluzione n. 55/E del 2020, nell'ipotesi in cui il piano di *welfare* fosse alimentato anche da somme costituenti retribuzione fissa o variabile degli aderenti - fatta salva l'ipotesi disciplinata dall'articolo 1, commi 182 a 189, della legge 28 dicembre 2015 - ovvero la parte di importo riconosciuto ai dipendenti sotto forma di *welfare* (cd. *credito welfare*) non utilizzato si convertisse in denaro, rimarrebbe

impregiudicata la rilevanza reddituale dei "valori" corrispondenti ai servizi offerti agli stessi in base alle ordinarie regole dettate per la determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Nel caso in esame, l'*Istante* intende erogare alle lavoratrici madri che alla fine del periodo di astensione obbligatoria usufruiscono del periodo di maternità facoltativa o congedo parentale, un importo, sotto forma di *welfare*, corrispondente alla differenza tra il cento per cento della retribuzione lorda e l'indennità di maternità o congedo parentale, per un periodo di tre mesi.

Al riguardo, si rileva che la somma che alimenta il *credito welfare* individuale sarebbe costituita dalla differenza tra quanto erogato dall'INPS e la retribuzione fissa spettante alla dipendente qualora rientrasse in servizio. Pertanto, sulla base della circostanza che l'attribuzione del *welfare aziendale* in base allo *status* di maternità non appare idonea ad individuare una "*categoria di dipendenti*" nel senso sopra illustrato, si ritiene che le somme in oggetto debbano assumere rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir, in quanto, rappresentando un'erogazione in sostituzione di somme costituenti retribuzione fissa o variabile, rispondono a finalità retributive.

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 DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)