

Ticket Compliments

Disciplina Civilistica e Fiscale

1. Caratteristiche del servizio

Il servizio Ticket Compliments consiste nell'emissione da parte di ACCOR SERVICES ITALIA S.r.l. di voucher¹ che permettono ai beneficiari di ricevere beni e usufruire di servizi presso un network di esercizi commerciali preventivamente convenzionati a seguito della sottoscrizione di uno specifico contratto.

2. Attribuzione dei voucher Ticket Compliments a Personale Dipendente a titolo di Fringe Benefits

2.1 Aspetti relativi all'Azienda Cliente

Tale operazione si configura come acquisto di beni e/o servizi dall'EMETTITORE dei vouchers che la stessa AZIENDA CLIENTE metterà gratuitamente a disposizione dei propri dipendenti mediante attribuzione agli stessi dei citati titoli di legittimazione.

2.2 Aspetti contributivi previdenziali ed assicurativi

I fringe benefits riconosciuti dall'Azienda Cliente ai propri dipendenti a seguito dell'assegnazione dei vouchers, se rientranti nei limiti di cui al 3° comma dell'art. 51 del T.U.I.R., **non costituiscono reddito tassabile** in capo ai dipendenti beneficiari.

In considerazione delle vigenti norme in materia di unificazione della base imponibile del lavoro dipendente a fini fiscali e contributivi (di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 314 del 2 settembre 1997) i fringe benefits in questione, se rientranti nei limiti di cui al 3° comma dell'art. 51 del T.U.I.R., sono esenti da imposizione fiscale e contributiva previdenziale ed assicurativa.

2.3 Aspetti relativi alle imposte dirette (IRES)

Il costo sostenuto dall'Azienda Cliente per l'acquisto dei vouchers in questione costituisce per quest'ultima spesa per prestazioni di lavoro ed in quanto tale **deducibile** ai sensi

¹ I vouchers costituiscono documenti di legittimazione ex art. 2002 c.c., in quanto strumenti finalizzati alla sola identificazione dell'avente diritto alla cessione/prestazione contrattualizzata a favore di terzi dall'AZIENDA CLIENTE dell'EMETTITORE.

dell'art. 95, comma 1, del T.U.I.R. secondo il quale *“le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto del comma 1 dell'articolo 100 “.*

Il comma 1 dell'art. 100 sopra citato (rubricato “Oneri di utilità sociale”) prevede che: *“le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi “.*

Alla luce di quanto sopra riportato è da evidenziarsi che la limitazione alla deducibilità de quo afferisce solo ed esclusivamente alle spese sostenute dal datore di lavoro per opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti per le specifiche attività previste dalla citata norma .

Poiché nel caso di specie non si tratta di costi sostenuti dal datore di lavoro per mettere a disposizione (utilizzabilità) di tutti i dipendenti opere e/o servizi di utilità sociale ma di fringe benefits riconosciuti singolarmente ai dipendenti, la limitazione di cui all'art. 95, comma 1, non risulta applicabile.

2.4 Aspetti relativi all'IRAP

Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 istitutivo dell'IRAP è stato oggetto di sostanziali modifiche adottate dal legislatore con la Finanziaria 2008, i cui effetti sono entrati in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

In conseguenza di ciò ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 446/97, per società di capitali (s.p.a, s.r.l, s.a.p.a., società cooperative e di mutua assicurazione), enti commerciali (pubblici e privati) e trust commerciali, la base imponibile IRAP è determinata con le seguenti modalità:

- si calcola la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) art. 2425 c.c., con esclusione delle voci di cui ai numeri 9) – ovvero “costi del personale” -, 10), lett. c) e d), 12) e 13), quali risultano dal conto economico dell'esercizio redatto secondo corretti principi contabili;
- è ammessa per legge la deducibilità di particolari costi sostenuti per prestazioni di lavoro ;

- è stabilita per legge l'indeducibilità di alcuni componenti negativi, tra i quali vi rientrano le spese per il personale dipendente e assimilato e per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- sono previste regole specifiche di partecipazione alla determinazione della base imponibile di alcuni componenti negativi e positivi.

A tal riguardo è opportuno segnalare l'art. 50 della L. 244/2007, con la decorrenza sopra citata, ha abrogato il comma 2 dell'art. 11 del D.Lgs. 446/97, sulla cui base erano in precedenza deducibili tra l'altro le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori.

Pertanto in considerazione di quanto sopra espresso e sulla base del fatto che il costo sostenuto dall'AZIENDA CLIENTE per l'acquisto dei vouchers in questione costituisca per quest'ultima **spesa per prestazioni di lavoro**, sembrerebbe corretto ritenere detti **costi indeducibili** ai fini IRAP per l'AZIENDA CLIENTE.

2.5 Aspetti relativi alle imposte indirette (I.V.A.)

Per quanto riguarda il trattamento I.V.A. relativo agli acquisti di beni e/o servizi, a titolo di spesa per prestazioni di lavoro (fringe benefits), da parte dell'AZIENDA CLIENTE in qualità di somministrato dell'EMETTITORE, si ritiene necessario premettere che le considerazioni che seguono sono valide fin tanto che detta imposta non afferisca ad acquisti di beni o prestazioni di servizi soggette ad IVA oggettivamente indetraibile per l'acquirente ai sensi del dell'art. 19 bis 1 del D.P.R. n. 633/72. Tale ultima fattispecie in relazione alla struttura del NETWORK dedicato al servizio in questione ed al disposto normativo sopra citato in vigore dall'1° settembre 2008 sembrerebbe di difficile realizzazione.

L'art. 19, comma 1, del DPR n. 633/72 prevede 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, arte o professione...."*

L'originaria relazione ministeriale allo schema del decreto relativo all'istituzione e disciplina dell'I.V.A., commentando l'articolo sopra citato, sottolinea come la tassazione delle cessioni a titolo gratuito in questione abbia lo scopo di evitare che i beni giungano al consumo con diverso carico di imposta.

A suo tempo la R.M. n. 666305, del 16 ottobre 1990, trattando la fattispecie degli "omaggi" ai dipendenti, ha evidenziato come, nel sistema IVA, il diritto alla detrazione abbia un limite generale nel requisito dell'inerenza dell'operazione d'acquisto all'esercizio dell'attività di impresa.

La stessa R.M. nell'evidenziare il trattamento IVA relativo ad acquisti di prodotti destinati ad essere "omaggiati" alla clientela ed ai dipendenti più meritevoli ha chiarito che:

- l'acquisto di beni destinati ad "omaggio" alla clientela sono da considerarsi inerenti all'attività di impresa e pertanto, l'I.V.A. ad essi afferente potrà essere detratta dall'acquirente;
- l'acquisto di beni destinati ad "omaggio" ai dipendenti non sono da considerarsi inerenti all'attività di impresa e pertanto, l'I.V.A. ad essi afferente non potrà essere detratta dall'acquirente;
- l'acquisto di beni destinati ad "omaggio" alla clientela ed ai dipendenti, in quantità modeste ed allo scopo destinata rispetto al volume d'affari, sembrerebbero da considerarsi elementi di costo che, in sostanza, concorre unitamente ad altre spese generali alla formazione del prezzo di vendita dei beni e/o servizi oggetto dell'attività d'impresa; pertanto l'I.V.A. ad essi afferente potrà essere detratta dall'acquirente.

La citata R.M. n. 666305, del 16 ottobre 1990, nell'evidenziare la non inerenza all'esercizio dell'attività di impresa dell'operazione d'acquisto di omaggi da destinare ai dipendenti è **però da ricollegarsi al previgente disposto in tema di redditi di lavoro dipendente** dettata dagli artt. 46 e 48 del DPR n. 597/73.

L'art. 46, comma 1, del previgente D.P.R. n. 597/1973 definiva reddito di lavoro dipendente "quello derivante dal LAVORO PRESTATO con qualsiasi qualifica alle dipendenze e sotto la direzione di altri", mentre per il successivo art. 48, comma 1, il reddito di lavoro dipendente era costituito "da tutti i compensi ed emolumenti comunque denominati, percepiti nel periodo di imposta IN DIPENDENZA DEL LAVORO PRESTATO, anche sotto forma di partecipazione agli utili e a titolo di sussidio o liberalità".

Con l'emanazione del testo unico del 1986 (D.P.R. n. 917/1986) in vigore dal 1° gennaio 1988, il legislatore fiscale ha apportato alcune rilevanti modifiche alle due norme ora accennate.

L'art. 46, comma 1, non fa più riferimento ai redditi "derivanti dal lavoro prestato", ma a "quelli che derivano da RAPPORTI AVENTI PER OGGETTO LA PRESTAZIONE DI LAVORO"; e, nell'art. 48, comma 1, all'espressione "compensi ed emolumenti comunque denominati" viene sostituita quella di "compensi in denaro o in natura" mentre la formulazione "in dipendenza del lavoro prestato" è sostituita da "in DIPENDENZA DEL RAPPORTO DI LAVORO".

Con riguardo al pro tempore novellato art. 46, la relazione ministeriale di accompagnamento al Testo unico a suo tempo indicava che la diversa formulazione rispondeva alle finalità di "rendere chiaro, eliminando i dubbi già mossi al riguardo, che nella categoria dei redditi di lavoro dipendente rientrano anche i compensi e le indennità conseguiti sulla base del rapporto, ma indipendentemente dall'effettiva prestazione di lavoro (con la sola eccezione degli indennizzi risarcitori del danno

emergente)"; mentre, a commento del pro tempore novellato art. 48, la stessa relazione precisava che il cambiamento nel senso del "rapporto di lavoro", anziché del "lavoro prestato", risponde alla finalità di "prevenire il dubbio della computabilità dei compensi percepiti nei periodi di assenza dal lavoro o comunque indipendentemente dalla effettiva prestazione di lavoro".

Tale chiara riconducibilità degli oneri in questione tra quelli che (a titolo di spesa per prestazioni di lavoro) concorrono alla formazione del prezzo di vendita dei prodotti o dei servizi oggetto dell'attività dell'impresa, giustifica la detraibilità della relativa imposta addebitata al datore di lavoro.

Alla luce delle considerazioni sopra espresse parrebbe pertanto che l'I.V.A. assolta dall'AZIENDA CLIENTE sulle somministrazioni rese dall'EMETTITORE possa essere considerata come totalmente detraibile ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/72.

Da ultimo si segnala che:

- in tema di cessioni di beni, secondo il disposto di cui all'art. 2, 2° comma, n. 4 del D.P.R. n. 633/72, la vigente disciplina IVA prevede l'assimilazione alle cessioni di beni rilevanti ai fini dell'imposta in questione le *".. cessioni gratuite di beni, ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra l'attività di impresa se di costo unitario non superiore ad euro 25,82 e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione d'imposta..."*
- per le prestazioni di servizi, secondo il disposto di cui all'art. 3, 3° comma, del D.P.R. n. 633/72, la vigente disciplina IVA prevede che *"... le prestazioni di servizi ...sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore a euro 25,82 prestazioni di servizi (ndr. rilevanti ai fini IVA) 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"*

Pertanto la concessione a propri dipendenti di fringe benefits (siano essi cessioni di beni o prestazioni di servizi), di valore unitario o di valore per singola operazione non superiore a euro 25,82, non configurano un'operazione rilevante ai fini IVA e pertanto l'azienda concedente non è tenuta ad emettere alcuna relativa autofattura.