Deducibilità, regolamenti e l'occasione mancata della Circolare 5/E

ADAPT - Scuola di alta formazione sulle relazioni industriali e di lavoro
Per iscriverti al **Bollettino ADAPT** *clicca qui*
Per entrare nella ***Scuola di ADAPT*** *e nel progetto* **Fabbrica dei talenti**
scrivi a: selezione@adapt.it

Il Legislatore fiscale italiano ammette oggi la piena deducibilità dei costi sostenuti dall'azienda per l'erogazione di misure di welfare per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, che trovino loro **fonte in contratti, accordi o regolamenti aziendali (art. 51 co. 2 lett. *f*) e art. 95 TUIR).**

Dapprima con circolare n. 28/E del 2016 e più di recente con la **circolare n. 5/E** del 2018, l'Agenzia delle Entrate ha tenuto a precisare che tale estensione di deducibilità (l'art. 100 TUIR la consente, al di fuori delle ipotesi sopra riportate, cioè quando le misure di welfare sono volontarie e non obbligatorie, entro il 5 per mille dell'ammontare dei costi per personale dipendente) trova applicazione nel caso in cui vi sia contratto, accordo o regolamento «che *configuri l'adempimento di un obbligo negoziale*».

Dire che un regolamento "configura l'adempimento" significa dire – in senso strettamente letterale – che **esso stesso è l'oggetto dell'obbligo negoziale, e non la fonte generatrice di tale obbligo,** come invece potrebbe sembrare (ed è sembrato) a una prima lettura. In altri termini, **l'impresa per adempiere ad un obbligo negoziale** (che evidentemente trova fonte in un precedente negozio giuridico, ad esempio in un integrativo aziendale) **adotta un certo regolamento.**

Con ciò il testo sembra riferirsi dunque unicamente a quei casi (peraltro diffusi) di **clausole di rinvio** inserite in accordi istitutivi di premi di risultato e misure di welfare **che prevedono la successiva adozione di un regolamento aziendale** da parte del datore di lavoro, **utile per disciplinare dettaglio criteri, requisiti, modalità di accesso alle misure di welfare.** Se così fosse, **a nulla servirebbe la specificazione della Agenzia, posto che già la legge include contratti e accordi quali fonti utili ad ammettere la piena deducibilità,** posto che la fonte dell'obbligazione sarebbe anzitutto l'accordo aziendale a monte, e non già il regolamento "attuativo".

Deducibilità, regolamenti e l'occasione mancata della Circolare 5/E

Volendo andare più a fondo nell'indagine, possiamo prendere a prestito la teoria del civilista Rodolfo Sacco (cfr. R. Sacco, G. De Nova, *Il contratto, Trattato di diritto privato*, vol. X, diretto da P. Rescigno, 3ª ed., Utet, Torino, 2004), il quale si lamenta del "dogma della bilateralità" (per cui il contratto è unicamente quell'accordo raggiunto *tra due o più parti*, secondo lo schema dell'art. 1321 c.c.) diffuso nella dottrina civilistica italiana, sostenendo che in realtà l'ordinamento conosce ipotesi di **contratti unilaterali.** Per fare ciò afferma la centralità **dell'art. 1333 c.c. ("contratto con obbligazione del solo proponente"):** «La proposta diretta a concludere un contratto con obbligazione solo per il proponente, è irrevocabile appena giunge a conoscenza della parte alla quale è destinata». È la teoria del **contratto unilaterale.**

Ricondotto così quel regolamento alla disciplina dei contratti, trova pure applicazione **l'art. 1353 Cod. civ**. **("contratto condizionale")** secondo cui «Le parti [qui, il datore di lavoro] possono *subordinare l'efficacia* o la risoluzione del contratto [qui, il regolamento welfare] o di un singolo patto *a un avvenimento futuro e incerto* [qui, ad es., il verificarsi di un determinato obiettivo di redditività, cui subordino il riconoscimento di determinate misure di welfare]». Ma allora si applica anche **l'art. 1355 Cod. civ. ("Condizione meramente potestativa"),** per cui «è *nulla* l'alienazione di un diritto o *l'assunzione di un obbligo* [qui, la messa a disposizione o meno delle somme destinate a welfare] a una condizione sospensiva che la faccia dipendere dalla *mera volontà dell'alienante* o, rispettivamente, da quella del debitore».

E questa non è altro che la traduzione, nelle categorie note al diritto civile, di quanto sostiene l'interpello 954 – 1417/2016 laddove "contesta" la piena deducibilità delle misure previste in un regolamento che preveda che il datore di lavoro «avrà facoltà di *cessare unilateralmente e discrezionalmente* l'implementazione e l'efficacia del Piano Welfare al termine di ciascun anno di riferimento, *senza che da questo possa derivare alcun successivo obbligo* nei confronti dei collaboratori, né per far sorgere diritti di qualsiasi natura in capo a questi ultimi».

Non sono dunque certo venute meno quelle incertezze sul piano interpretativo che – almeno tra gli operatori e quindi nella prassi – si erano poste già all'indomani della pubblicazione della circolare del 2016 con riferimento alla specificazione del regolamento «che *configuri l'adempimento di un*

obbligo negoziale». **Se la più recente circolare 5/E voleva essere una occasione, oltre che di aggiornamento, di chiarificazione, quest'occasione può dirsi mancata.** Quantomeno su questo specifico aspetto.

Marco Menegotto

Scuola di dottorato in Formazione della persona e mercato del lavoro

Università degli Studi di Bergamo

@MarcoMenegotto

Scarica il **PDF**