

Il lavoro agile, introdotto nel nostro ordinamento dal capo II della legge n. 81 del 22 maggio 2017, ha registrato una diffusione senza precedenti a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19. Tale modalità di attuazione della prestazione di lavoro subordinata è stata utilizzata dal legislatore emergenziale quale principale strumento, senza costi diretti per la finanza pubblica, per consentire il lavoro da qualsiasi abitazione:

il D.P.C.M del 1° marzo 2020, all'art. 4 c. 1 lett. a) prevedeva come tale modalità lavorativa potesse essere applicata per la durata dello stato d'emergenza dai datori di lavoro ad ogni rapporto di lavoro subordinato, nel rispetto dei principi della L. n. 81/2017 anche in assenza degli accordi individuali richiesti dalla norma stessa. Spetterà poi al decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) istituzionalizzare, all'articolo 90 comma 3, le modalità semplificate del lavoro agile emergenziale, legandone l'applicabilità proprio allo stato di emergenza. La diffusione esponenziale del lavoro agile, unita all'assenza degli accordi individuali e di regolamenti aziendali volti a disciplinarne l'utilizzo, ha spesso portato ad una deregolazione di questo istituto in ordine a molteplici aspetti: la dotazione della strumentazione di lavoro, l'orario di lavoro, l'applicabilità delle maggiorazioni per lavoro straordinario e, non ultimo, la disciplina dei cosiddetti buoni pasto. Il recente interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 956-2631/2020, pubblicato con risposta n. 123/2021 il 22 febbraio scorso, offre lo spunto, proprio in merito alla regolamentazione del lavoro agile, per prevedere una riforma che ne faciliti l'utilizzo a tutela dei lavoratori e delle imprese, in chiave di efficientamento e rispetto delle condizioni di conciliazione fra vita lavorativa e privata.

1. IL PRESUPPOSTO CIVILISTICO DEI BUONI PASTO

All'interno delle forme di retribuzioni in natura (c.d. fringe benefit), una delle più diffuse è quella dei buoni pasto il cui inquadramento fiscale sarà di seguito preso in analisi. Nel nostro ordinamento i ticket restaurant trovano un'indiretta definizione nella disciplina regolatoria degli appalti dove, all'art. 144 c. 3 del D.Lgs. n. 50/2016, l'emissione di buoni pasto viene definita quale "attività finalizzata a rendere per il tramite di esercizi convenzionati il servizio sostitutivo di mensa aziendale" secondo le modalità pratiche dettate dal decreto del Ministero dello Sviluppo Economico n. 122 del 7 giugno 2017 dove, fra gli altri principi, all'art. 4 è stabilito che i buoni pasto non sono cedibili, né cumulabili oltre il limite di otto al giorno, e che gli stessi non sono commercializzabili o convertibili in denaro e utilizzabili esclusivamente dal titolare. Tale sistema di regole non individua mai una fattispecie di 'obbligo di erogazione dei ticket, frutto della libera iniziativa del datore di lavoro. Costui li potrà concedere unilateralmente attraverso un regolamento aziendale, in sede di contratto di lavoro del singolo dipendente, oppure come spesso accade in contesti di piccole dimensioni avviando una prassi priva di qualsiasi documento condiviso con i lavoratori. Ad inquadrare più correttamente la derivazione civilistica dei buoni pasto nel nostro ordinamento è intervenuta più volte la giurisprudenza (NOTA 1) ribadendo un principio sintetizzato in tempi recenti anche dalla Corte di Cassazione, sez. Civile con l'ordinanza n. 16135 del 28 luglio 2020. Secondo la Cassazione la natura dei buoni pasto non li configura come elemento della retribuzione "normale", bensì alla stregua di un'agevolazione di carattere assistenziale collegata al rapporto di lavoro da un nesso meramente occasionale, pertanto al di fuori del trattamento retributivo in senso stretto. Da tale presupposto deriva che il

regime regolatorio della loro erogazione può essere variato anche unilateralmente dal datore di lavoro, qualora la loro elargizione non si inserisca all'interno di un accordo sindacale.

2. LAVORO AGILE E BUONI PASTO NELLA PIÙ RECENTE GIURISPRUDENZA

Il Jobs Act del Lavoro Autonomo (L. n. 81/2017) all'interno del quale è contenuta all'art. 18 e ss. la disciplina del lavoro agile, non si configura quale norma regolatoria complessa ma, nel caso dello smart working, come legge istitutiva che lascia ampio spazio di azione alle organizzazioni sindacali e soprattutto alle imprese nel regolare tale istituto.

Particolare attenzione viene dedicata alle esigenze organizzative interne, con alcuni principi di tutela per i lavoratori quali, ad esempio, il diritto alla disconnessione (ex art. 19 c. 1) che viene enunciato senza però alcun indizio sulla sua effettiva caratterizzazione pratica all'interno del contesto aziendale. Di particolare interesse, ai fini della disciplina in esame, è l'articolo 20, comma 1 della citata L. n. 81/2017 il quale statuisce che "il lavoratore che svolge la prestazione in modalità di lavoro agile ha diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello complessivamente applicato, in attuazione dei contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, nei confronti dei lavoratori che svolgono le medesime mansioni esclusivamente all'interno dell'azienda". Tale principio di non discriminazione fra lavoratori in presenza e lavoratori agili elegge quale termine di paragone del trattamento economico non quello globale, risultante da policies, regolamenti e prassi aziendali, ma esclusivamente quello radicato in applicazione dei contratti collettivi di qualsiasi livello (nazionale, territoriale o aziendale). Tale assetto normativo, non stringente ma dai principi regolatori chiari, può porre gli operatori del mercato del lavoro di fronte un problema di natura pratica: ai dipendenti che, lavorando nella sede aziendale, guadagnavano il diritto al buono pasto spetta anche in regime di lavoro agile tale diritto? L'interrogativo, alla luce dei principi esposti in precedenza, va risolto prestando attenzione alla fonte del benefit del buono pasto, evitando di cedere alla tentazione di deregolazione sempre più duratura che la legislazione emergenziale ha consentito per il lavoro agile. Nel caso di contratti collettivi che prevedano l'erogazione del buono pasto dovranno essere ricercate le condizioni e i presupposti per il relativo godimento. Si tratta proprio del caso già trattato dalla giurisprudenza di merito, in particolare dalla sentenza n. 1069 dell'8 luglio 2020 del Tribunale di Venezia. Nel caso specifico i lavoratori del Comune di Venezia si erano visti negare, nei giorni di lavoro agile, il diritto al ticket restaurant: il caso di specie è stato risolto nel primo livello di giudizio andando a esaminare la fonte che aveva introdotto i buoni pasto, vale a dire gli artt. 45 e 46 del CCNL del 14 settembre 2000, dove il diritto al ticket era subordinato a determinati requisiti. Questi consistevano nel fatto che l'orario di lavoro dovesse essere organizzato con specifiche scadenze orarie e che il lavoratore dovesse consumare il pasto al di fuori dell'orario di servizio. Il Tribunale di Venezia ha rilevato come tali presupposti, nel caso del lavoro agile in esame, venissero a mancare determinando così la non spettanza dei buoni pasto proprio ai sensi del CCNL applicato.

Secondo la Corte, dunque, il buono pasto è un beneficio conseguente alle modalità concrete di organizzazione dell'orario di lavoro che rimane al di fuori della più generale tutela del trattamento economico dell'art. 20 della L. n. 81/2017. Nel caso delle aziende del settore privato, spesso prive di CCNL che dettino una regolamentazione sui ticket restaurant, andrà esaminata la disciplina in uso per la concessione dei buoni pasto aggiornando conseguentemente i regolamenti e le procedure aziendali e prevedendo, in sede di accordo individuale di lavoro agile con il dipendente (che resta ad oggi obbligatorio, con deposito sul portale telematico del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, scaduto il periodo "deregolato" dell'emergenza sanitaria), la spettanza o meno dello stesso.

3. LA DISCIPLINA FISCALE DEI BUONI PASTO: NORMATIVA E PRINCIPALI INDICAZIONI DI PRASSI

L'articolo 51, comma 2, lett. c) del TUIR, novellato dalla legge n. 160/2019 (legge di Bilancio 2020), esclude dalla formazione del reddito ai fini fiscali: "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 (NOTA 2) 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".

Tale esclusione, per il noto principio di armonizzazione della base imponibile fiscale e previdenziale del reddito di lavoro dipendente, vale anche ai fini contributivi. Il secondo periodo della disposizione, facendo riferimento alle "prestazioni sostitutive delle somministrazioni di vitto" (NOTA 3), include la modalità erogativa dei buoni pasto.

Con riferimento agli aspetti riguardanti la fiscalità d'impresa, il costo sostenuto per l'acquisto dei ticket restaurant è integralmente deducibile per il datore di lavoro, analogamente alle spese sostenute per il servizio sostitutivo di mensa o per una convenzione sottoscritta con un pubblico esercizio. A tal proposito l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 6/E del 2009, ha chiarito che i costi sostenuti dal datore di lavoro per l'acquisto di buoni pasto o per la gestione diretta o da parte di terzi di un servizio di mensa aziendale non sono soggetti al limite di deducibilità del 75% previsto dall'articolo 109, comma 5 del TUIR. Secondo l'Amministrazione finanziaria tali spese riguardano l'acquisizione di un servizio complesso non riconducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande regolata dal citato art. 109 del Testo Unico. Tali costi sono deducibili anche ai fini IRAP (NOTA 4).

Tra i principali documenti di prassi sull'argomento la nota circolare n. 326/E del 1997 del Ministero delle Finanze ha innanzitutto illustrato come l'erogazione dei buoni pasto debba coinvolgere la generalità dei lavoratori o categorie omogenee di essi (NOTA 5) e che, ai fini dell'esclusione dall'imponibilità, si debba far riferimento al valore nominale del ticket. La citata circolare ha inoltre chiarito alcune peculiarità applicative della normativa, specificando che il legislatore non ha stabilito particolari regole per indirizzare il datore di lavoro verso una scelta univoca tra mensa aziendale, convenzione con dei pubblici esercizi o erogazione dei buoni pasto. Vi è quindi la possibilità di attivare un sistema ibrido per effetto del quale i ticket siano riconosciuti, ad esempio, ai soli lavoratori che per esigenze di servizio non possono accedere alla mensa aziendale. Peraltro è coerente con la ratio della norma il riconoscimento dei buoni pasto a una categoria di lavoratori specifica e l'istituzione della mensa aziendale per una diversa categoria di dipendenti.

Sistemi ibridi in questo senso non incontrano divieti specifici nella norma. Ciò che, viceversa, non è ritenuto aderente al dettato normativo è il riconoscimento di differenti servizi allo stesso lavoratore per la medesima giornata, seppur nei limiti di valore indicati dal TUIR.

La risoluzione n. 26/E del 2010 ha fornito dei chiarimenti in merito alla rilevanza fiscale dei buoni pasto ai fini della franchigia di esenzione dei fringe benefits. Secondo l'Amministrazione finanziaria l'evidenziazione del valore nominale sui ticket fa sì che gli stessi non possano essere considerati erogazioni in natura. Di conseguenza l'importo del loro valore nominale che eccede il limite di 4 euro (per i buoni cartacei) o 8 euro (per i buoni elettronici) non può rientrare nella

franchigia di esenzione di 258,23 euro di cui all'art. 51, comma 3, del TUIR (per il solo anno 2020 elevata a 516,46 euro) ma concorrerà ordinariamente alla formazione del reddito.

Con riferimento all'utilizzo combinato dei buoni pasto l'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto n. 6/2019, si è pronunciata sul trattamento tributario dell'eventuale utilizzo di 8 buoni nello stesso giorno, chiarendo che "il divieto di cumulo oltre il limite di otto buoni pasto previsto dalla lettera d) del comma 1 dell'articolo 4 del decreto ministeriale 7 giugno 2017 n. 122, non incide, ai fini Irpef, sui limiti di esenzione dal reddito di lavoro dipendente (...) previsti dall'articolo 51, comma 2, lett. c) del TUIR".

Dal punto di vista tributario, infatti, si deve opportunamente distinguere tra concetto di spettanza del buono pasto in caso di svolgimento della prestazione lavorativa e utilizzo dello stesso. L'Agenzia ritiene, in modo condivisibile, che l'attenzione riguardo alla materia imponibile debba concentrarsi esclusivamente sul concetto di spettanza. Tale ragionamento, oltretutto rispettoso della lettera della norma, appare logico sul piano pratico esentando il datore di lavoro dal dover monitorare l'utilizzo che il lavoratore fa dei buoni pasto erogatigli. Resta dunque estraneo all'aspetto fiscale la modalità di utilizzo dei buoni pasto, congiunto o meno, da parte del lavoratore. Esso, infatti, riguarda la sola regolamentazione delle disposizioni in materia di servizi sostitutivi di mensa, definita dal citato D.M. n. 122/2017.

4. SMART WORKING E BUONI PASTO: LA RISPOSTA AD INTERPELLO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 956-2631/2020

La Direzione Regionale del Lazio dell'Agenzia delle Entrate nell'incipit della risposta a interpello n. 956-2631/2020, pubblicato con risposta n. 123/2021 il 22 febbraio 2021, ribadisce alcuni principi già noti riguardanti la deroga dell'art. 51, comma 2, lett. c) del TUIR al principio di onnicomprensività che caratterizza il reddito di lavoro dipendente.

Tale eccezione 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 durante l'orario.

L'Agenzia delle Entrate nella risposta in commento richiama i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 118/E del 2006 (NOTA 6) in relazione alla portata dell'articolo 5, comma 1, lettera c), del D.P.C.M. del 18 novembre 2005, in merito al trattamento fiscale dei buoni pasto corrisposti da parte del datore di lavoro al personale assunto con rapporto di lavoro parttime.

La predetta norma, in esecuzione della previsione contenuta nella legge n. 68 del 2005, dispone che i "buoni pasto sono utilizzati, durante la giornata lavorativa anche se domenicale o festiva, esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempi 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".

Tale previsione normativa, introdotta quale diretta conseguenza del mutato contesto lavorativo sempre più caratterizzato da forme di lavoro flessibili, ha esteso la possibilità di erogare i buoni pasto anche ai lavoratori part time con un'articolazione dell'orario di lavoro che non preveda una pausa pranzo. Nonostante l'ambito di intervento del provvedimento in questione non riguardi la materia tributaria, l'Agenzia delle Entrate ha voluto trarne conseguenze anche ai fini tributari, allo scopo di coordinare le varie discipline vigenti. Successivamente alla pubblicazione della risoluzione n. 118/E del 2006, l'INPS con la circolare n. 1/2007 ha aderito alla medesima interpretazione anche con riferimento al trattamento previdenziale. La risoluzione del 2006 è ancora attuale dal momento che la formulazione dell'articolo 4, comma 1, lett. c) del D.M. n.

122/2017 (NOTA 7), ricalca quella del citato articolo 5, comma 1, lettera c) del D.P.C.M. del 18 novembre 2005.

In sintesi, l'Amministrazione finanziaria, in maniera condivisibile, evidenzia che:

- il D.M. n. 122/2017 tiene conto del fatto che le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa e l'articolazione dell'orario di lavoro sono ormai sempre più flessibili;
- la normativa tributaria non contiene una definizione delle prestazioni sostitutive di mensa limitandosi a prevederne la non concorrenza al reddito nei limiti disposti dal TUIR.

Per tali motivi nell'interpello in commento l'Agenzia 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".

L'Agenzia delle Entrate, per i motivi predetti, conclude il suo parere ritenendo che i buoni pasto riconosciuti ai lavoratori agili non concorrano alla formazione del reddito di lavoro dipendenti ai sensi dell'art. 51, comma 2, lettera c) del TUIR, confortando i datori di lavoro che, a partire da marzo 2020, hanno sempre più fatto ricorso al lavoro agile, anche nell'osservanza di quanto previsto dal Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro siglato fra Governo e parti sociali il 24 aprile 2020.