

Risposta n. 10

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Trattamento tributario, ai fini IVA, di beni e servizi oggetto di welfare aziendale, alla luce della Direttiva UE 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016 e degli articoli 6-bis, 6-ter e 6-quater del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

ALFA (in breve, "Società", "Istante" o "Contribuente") rappresenta di essere una "Società benefit" ai sensi dell'articolo 1, commi 376-384, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e di svolgere servizi a favore delle aziende che le affidano la gestione dei propri piani di "*welfare* aziendali" mediante contratti di mandato senza rappresentanza. L'erogazione di tali servizi a favore delle aziende clienti avviene sulla base di specifiche convenzioni, le cui modalità operative sono state definite dalla stessa mediante un precedente interpello.

Si riportano le principali clausole del contratto di mandato senza rappresentanza:

- *"2.1 La mandante conferisce alla mandataria, che accetta, il mandato senza rappresentanza per la gestione amministrativa del proprio Piano di Welfare Aziendale. In particolare, viene conferito l'incarico di provvedere in nome proprio, ma per conto della mandante, all'acquisto di beni e servizi al solo fine di erogarli o*

cederli al personale dipendente della mandante. Tali acquisti verranno fatti secondo le scelte di ciascun lavoratore e nel rispetto del regolamento aziendale appositamente predisposto dallo stesso mandante, nonché secondo quanto previsto dalle norme in materia di Welfare. In particolare, l'esecuzione del mandato da parte della mandataria è subordinata alla preventiva ricezione da parte di quest'ultimo dell'accettazione e sottoscrizione della relativa sottostante offerta economica da parte della mandante;

2.3 Laddove l'erogazione dei servizi venisse effettuata sulla base di documenti di legittimazione, l'emissione di predetti documenti sarà effettuata dalla mandataria [n.d.r. l'Istante] che provvederà successivamente a quietanzarli con conseguente addebito alla mandante (...);

3.3 La mandante si impegna a costituire la provvista finanziaria per i beni e servizi scelti dai lavoratori (...);

- la mandataria si impegna "4.2 A rendere disponibile al personale dipendente della mandante un'area di accesso riservata a ciascun lavoratore nel sito internet www.ALFA.xxx, nella quale lo stesso potrà scegliere di acquistare beni o servizi, nei limiti dell'importo e delle tipologie di spesa stabilite nel regolamento del Piano di Welfare Aziendale;

4.3 Ad acquistare i beni o servizi scelti dal personale dipendente (...) in nome proprio, ma per conto della mandante;

4.4 Ad emettere, laddove previsto, documenti di legittimazione per l'erogazione di beni e/o servizi ai lavoratori, provvedendo alla successiva quietanza e conseguente addebito alla mandante;

4.5 Ad emettere fattura mensile alla mandante, senza alcun ricarico, sulla base dei beni e dei servizi acquistati direttamente per suo conto (...);

- infine, i corrispettivi per l'esecuzione del mandato vengono definiti di anno in anno mediante apposita offerta economica.

Per gestire il *welfare* aziendale dei propri clienti, l'Istante intenderebbe utilizzare

dei "documenti di legittimazione", ossia degli strumenti operativi idonei a rendere più agevole la fruizione dei *benefit* da parte dei lavoratori. Ciò in aderenza a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3-*bis*, del Testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (in breve, "TUIR") secondo il quale: *"Ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione dei beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale"*.

L'utilizzo dei documenti di legittimazione avverrebbe secondo la seguente modalità operativa:

1. tramite il portale *web* della Società, il lavoratore comunica a quest'ultima i dati identificativi del fornitore dal quale intenderebbe servirsi e la tipologia di erogazione desiderata;
2. l'Istante contatta il fornitore indicato, verifica i dati, i servizi e/o i beni offerti e gli chiarisce che il "documento di legittimazione" formalizza l'autorizzazione a erogare al lavoratore (titolare ivi indicato) i servizi e/o i beni esposti nel medesimo documento, nonché il conseguente impegno della Società a pagare l'importo ivi indicato;
3. quando il fornitore comunica al Contribuente la sua accettazione viene abilitato a operare sul portale *web* della Società affinché quest'ultimo possa emettere nei suoi confronti il documento di legittimazione. Con l'accettazione, il fornitore si impegna a erogare i beni/servizi descritti nel documento al beneficiario ivi indicato, al prezzo ivi stabilito. Da parte sua, l'Istante si impegna a pagare al fornitore il corrispettivo pattuito, che in un secondo momento riaddebiterà al suo cliente;
4. il lavoratore (titolare del credito *welfare*), accedendo alla propria area riservata sul portale *web* della Società, seleziona il fornitore desiderato per poi generare e stampare il "documento di legittimazione" che, per sicurezza, viene automaticamente inviato a mezzo posta elettronica anche al fornitore.

L'Istante fa presente che, anche ai fini del rispetto dell'articolo 6 del Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali e del Ministro dell'Economia e delle

Finanze del 25 marzo 2016, il "documento di legittimazione" *de quo* avrebbe le caratteristiche di seguito indicate:

- a) i dati identificativi del beneficiario (senza integrazioni a carico di quest'ultimo e nei limiti ed eccezioni di cui al citato articolo 6);
- b) i dati identificativi del fornitore-erogatore;
- c) il tipo di bene, prestazione, opera o servizio a cui il documento dà diritto (senza integrazioni a carico di quest'ultimo e nei limiti ed eccezioni di cui al predetto articolo 6);
- d) il valore dell'intera erogazione di beni o servizi;
- e) la non utilizzabilità da parte di terzi, non monetizzabilità e non cedibilità;
- f) la data e il codice univoco.

Il Contribuente, infine, precisa che, una volta scaricato il documento di legittimazione dal portale *web* che lo ha generato, il lavoratore si reca dal fornitore per ottenere l'erogazione desiderata. Il fornitore registra il documento sul portale *web* al fine di ricevere il pagamento da parte della Società, contestualmente o successivamente all'erogazione del bene o della prestazione, in base alla natura dei beni e servizi richiesti e/o degli accordi contrattuali.

In sede di documentazione integrativa, l'Istante ha chiarito che:

- il documento di legittimazione ha ad oggetto un *benefit* unitario, nel senso che si riferisce a un solo bene o servizio oppure a un'unica transazione ancorché riferita a più beni o servizi, come ad esempio un pacchetto viaggio o vacanza, a sua volta composto dal biglietto aereo, soggiorno, noleggio auto *in loco* e altro. Tali pacchetti, se sono erogati da un solo fornitore, possono essere incorporati in un solo documento di legittimazione, altrimenti - anche dietro espressa richiesta del lavoratore - in più documenti di legittimazione, tanti quanti sono i diversi fornitori, ad esempio, uno per il biglietto aereo, uno per l'hotel e un altro ancora per il noleggio auto (c.d. spacchettatura). In caso di spacchettatura, il viaggio non sarebbe più un *benefit* unitario, ma risulterebbe composto da più *benefit* distinti, dei quali l'Istante non

conosce la relativa aliquota IVA;

- è considerato *benefit* unitario anche l'erogazione di servizi a favore dei familiari del lavoratore, come ad esempio un viaggio al quale quest'ultimo partecipa unitamente alla moglie e al figlio. Il relativo documento di legittimazione riporterebbe l'indicazione dei tre soggetti beneficiari, per un *benefit* che sarebbe tuttavia da considerare unitario come, del resto, il prezzo complessivo;

- le prestazioni di servizi e le cessioni di beni oggetto del documento sono effettuate da soggetti terzi, diversi dall'Istante;

- nel documento verrebbe specificato che sarà il fornitore, a fronte della prestazione o delle cessione richiesta, ad emettere il documento fiscale relativo all'operazione effettuata, intestandolo al lavoratore beneficiario;

- al momento dell'emissione e del rilascio del documento *de quo*, il Contribuente conosce le generalità del beneficiario e del fornitore, l'operazione sottostante unitamente al prezzo stabilito, ma non l'aliquota né il regime IVA del fornitore che potrebbe comportare il mancato addebito dell'IVA in fattura, come nel regime forfetario. Il regime IVA potrebbe anche dipendere dal beneficiario come ad esempio per le società o associazioni sportive che, per le prestazioni rientranti nella propria attività sociale, dovrebbero fatturare applicando un diverso regime a seconda che il beneficiario sia un proprio tesserato o meno.

In relazione alla fattispecie sopra illustrata, l'Istante pone i seguenti quesiti:

1. se il documento di legittimazione *de quo* è assimilabile al "buono-corrispettivo" definito dall'articolo 6-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

2. in caso di risposta affermativa, se tale buono presenta le caratteristiche di un "buono monouso" o "buono multiuso", rispettivamente disciplinati dagli articoli 6-*ter* e 6-*quater* del predetto d.P.R.;

3. quali sono le modalità di documentazione e intestazione delle erogazioni realizzate mediante documenti di legittimazione, per quanto concerne i rapporti fra i

fornitori e i lavoratori, i rapporti fra la Società e i fornitori nonché fra l'Istante e i suoi clienti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al quesito *sub 1*, la Società ritiene che il "documento di legittimazione" che andrà a emettere non è riconducibile e/o assimilabile alla nozione di "buono-corrispettivo" di cui all'articolo 6-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972. Conseguentemente, ritiene non applicabile la disciplina prevista dal decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 141 al fine di individuare il momento in cui l'operazione sottostante si considera effettuata. Ciò in quanto tale documento:

- è nominativo, cioè intestato al beneficiario, non utilizzabile da parte di terzi, né trasferibile, né monetizzabile e queste limitazioni non ricorrono per il "buono-corrispettivo";

- essendo emesso ai sensi dell'articolo 6 del D.M. 25 marzo 2016, non può essere a parziale copertura del costo della prestazione o della cessione e non è quindi integrabile, diversamente dal buono-corrispettivo;

- è rilevante esclusivamente ai fini dell'individuazione dell'avente diritto a ottenere un'erogazione, legittimare il fornitore a compierla nei suoi confronti nonché attestare l'impegno di pagamento della Società. Non contiene, dunque, l'obbligo della sua accettazione a titolo di corrispettivo da parte del fornitore, come invece il "buono-corrispettivo".

Per queste ragioni, secondo il Contribuente, il "documento di legittimazione" generato dal suo portale *web* è conforme al dettato dell'articolo 2002 del codice civile, mentre il "buono-corrispettivo" presenta i caratteri della letteralità e dell'autonomia tipica dei titoli di credito ed è sostanzialmente uno strumento di pagamento.

Riguardo al quesito *sub 2*, laddove si considerasse il "documento di legittimazione" *de quo* quale "buono-corrispettivo", la Società lo riterrebbe un "buono

multiuso". Nel momento in cui è generato, infatti, alla stessa non è mai nota la disciplina applicabile ai fini IVA, seppure il fornitore abbia necessariamente già comunicato il prezzo richiesto per erogare i beni e/o i servizi. L'Istante fornisce, a titolo esemplificativo, un elenco di prestazioni per le quali è possibile emettere un documento di legittimazione tramite il suo portale *web*. L'elenco comprende i pacchetti viaggio delle agenzie turistiche (che includono prestazioni assoggettate a diversi regimi IVA, nazionale ed estera), soggiorni presso strutture alberghiere dotate di spa (nel cui pacchetto possono essere compresi servizi soggetti ad aliquota IVA ordinaria ed aliquota del 10 per cento), fornitori in regime forfetario che sono esclusi dall'applicazione dell'IVA, interventi di chirurgia plastica da trattare in esenzione IVA quando rispondono a finalità terapeutiche, spettacoli e intrattenimenti assoggettati al regime di cui all'articolo 74 del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero ad aliquota del 10 per cento e/o aliquota ordinaria.

In merito al quesito *sub 3*, il Contribuente ritiene corretto il seguente comportamento contabile e fiscale, sia nell'ipotesi in cui dovesse trovare conferma la tesi del documento di legittimazione, sia nel caso in cui tale documento fosse ritenuto un buono corrispettivo multiuso

- il fornitore emette il documento rilevante ai fini IVA (fattura, ricevuta, etc.) a favore del lavoratore, fruitore dell'erogazione, che resterebbe comunque escluso dal relativo rapporto economico;

- il fornitore invia tale documento fiscale alla Società unitamente alla registrazione a suo favore del documento di legittimazione;

- dopo aver verificato la conformità del documento emesso a quanto previsto dal documento di legittimazione, il Contribuente paga l'importo richiesto dal fornitore. L'operazione è fuori campo IVA *ex* articolo 2, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972;

- l'Istante riaddebita l'importo alle aziende clienti fuori campo IVA *ex* art. 2 comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito riportate non si condivide la soluzione prospettata dall'Istante.

Ai fini della soluzione dei quesiti oggetto del presente interpello, occorre valutare se i documenti emessi ai sensi dell'articolo 51, comma 3-*bis*, del TUIR presentino le caratteristiche proprie dei "buoni-corrispettivo" di cui alla Direttiva UE 2016/1065 del Consiglio del 27 giugno 2016 (d'ora in poi, "Direttiva *voucher*").

Al riguardo, preme evidenziare che la Direttiva *voucher* ha introdotto nella Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (d'ora in poi, "Direttiva IVA") gli articoli 30-*bis*, 30-*ter*, 73-*bis*, 410-*bis* e 410-*ter* ed è stata recepita in Italia con il d.lgs. n. 141 del 2018, che ha aggiunto al d.P.R. n. 633 del 1972 (d'ora in poi, "Decreto IVA") gli articoli da 6-*bis* a 6-*quater* e il comma 5-*bis* dell'articolo 13.

L'articolo 30-*bis*, punto 1), della Direttiva IVA stabilisce gli elementi essenziali di un buono-corrispettivo, ossia gli elementi senza i quali il documento non può essere considerato tale, fuoriuscendo pertanto dall'ambito di applicazione della Direttiva *voucher*.

Ai sensi della norma appena richiamata i *voucher* devono contenere l'obbligo di essere accettati come "*corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative*".

L'articolo 6-*bis* del Decreto IVA dispone che: "*Ai fini del presente decreto, per buono-corrispettivo, si intende uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali*

cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative".

Elementi essenziali di un buono corrispettivo quindi sono:

1. l'obbligo di essere accettato dal potenziale fornitore come corrispettivo o parziale corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizio e
2. l'indicazione dei beni/servizi che consente di acquistare o, in alternativa, l'identità dei potenziali fornitori.

Tali caratteristiche consentono di distinguere i buoni-corrispettivo che rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione delle Direttiva *voucher* da tutti gli altri documenti o strumenti che ne sono espressamente esclusi, come gli strumenti di pagamento. Sono altresì esclusi dall'ambito di applicazione della Direttiva *voucher* i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e gli altri titoli simili nonché i c.d. buoni sconto (cfr. considerando 4, 5 e 6 della Direttiva *voucher* e relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018, nonché risposta n. 519 del 12 dicembre 2019).

Una volta appurato che il documento è un buono corrispettivo ai sensi della Direttiva *voucher*, occorre stabilire se detto buono rientra in una delle due categorie previste dall'articolo 30-*bis*, punti 2) e 3), della Direttiva IVA e dagli articoli 6-*ter*, comma 1, e 6-*quater*, comma 1, del d.P.R. IVA, cioè buono monouso o multiuso.

Ciò premesso, nel caso in esame si ritiene che i documenti descritti dalla Società nella presente istanza di interpello rientrino nell'ambito di applicazione del concetto di "buoni corrispettivo" disciplinato dalla Direttiva *voucher*, contenendo l'obbligo di essere accettati come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi, a condizione che la cessione di beni e/o la prestazioni di servizi che incorporano non rientri tra le fattispecie espressamente escluse dalla citata Direttiva.

Il Contribuente riferisce di emettere tali documenti ai sensi degli articoli 51, comma 3-*bis*, del TUIR e 6 del D.M. 25 marzo 2016, recante: "*Attuazione dell'articolo 1, commi da 182 a 191, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), che disciplina l'erogazione dei premi di risultato e la partecipazione agli utili*

di impresa con tassazione agevolata".

Ai nostri fini assume rilevanza l'articolo 6 del predetto D.M. che disciplina i *voucher de quo*, fissandone gli elementi essenziali. Ai sensi della disposizione appena richiamata: *"1. L'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi di cui all'articolo 51, comma 3-bis, del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, può avvenire anche attraverso il rilascio di documenti di legittimazione nominativi, in formato cartaceo o elettronico. Tali documenti non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi e devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare.*

2. In deroga a quanto disposto dal comma 1, i beni e servizi di cui all'articolo 51, comma 3, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 possono essere cumulativamente indicati in un unico documento di legittimazione purché il valore complessivo degli stessi non ecceda il limite di importo di cui alla medesima disposizione (...)".

La circolare del 15 giugno 2016, n. 28/E, al paragrafo 2.4, chiarisce che tali documenti di legittimazione sono nominativi e *"(...) 1) non possono essere emessi a parziale copertura del costo della prestazione, opera o servizio e quindi non sono integrabili; 2) non possono rappresentare più prestazioni opere o servizi di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR.*

I "voucher" hanno lo scopo di identificare il soggetto che ha diritto alla prestazione sottostante e richiedono pertanto la previa intestazione del titolo all'effettivo fruitore della prestazione, opera o servizio anche nei casi di utilizzo da parte dei familiari del dipendente.

L'oggetto della prestazione alla quale il titolo può dare diritto, (...), deve consistere in un bene o un servizio e, pertanto, il voucher non può essere rappresentativo di somme di denaro. (...).

La prestazione rappresentata dal voucher, fruibile presso una delle strutture

convenzionate, deve essere individuata nel suo oggetto e nel suo valore nominale e può consistere anche in somministrazioni continuative o ripetute nel tempo, indicate nel loro valore complessivo, quali, ad esempio, abbonamenti annuali a teatri, alla palestra, cicli di terapie mediche, pacchetto di lezioni di nuoto (...)".

Elementi essenziali dei documenti in commento sono dunque, oltre all'obbligo di essere accettati come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi, la nominatività, l'intrasferibilità, l'esatta individuazione dei beni o servizi cui il beneficiario ha diritto, la copertura totale del corrispettivo nonché le strutture convenzionate, che nella fattispecie in esame sono i fornitori accreditati sul portale *web* dell'Istante.

In particolare, con riferimento all'elemento dell'"obbligatorietà" di essere accettato come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi, si osserva che le modalità che portano all'emissione dei *voucher de quo* descritte dall'Istante confermano la sussistenza di un obbligo che il fornitore si assume nel momento in cui accetta sulla piattaforma *web* la richiesta di *welfare* aziendale da parte del beneficiario. Dal documento denominato "*Conferma acquisto da erogare a fronte del documento di legittimazione n. (...)*", si desume infatti che quando il fornitore conferma l'acquisto da parte del lavoratore del *welfare* aziendale ivi descritto, si impegna a "*erogare il servizio*" richiesto e solo a seguito della sua accettazione l'Istante gli invierà il "*1. Documento di legittimazione (che vale come conferma d'ordine) da restituire sottoscritto; 2. Il relativo pagamento che avverrà appena restituito il documento di legittimazione debitamente firmato*".

Si ricorda comunque che, qualora il buono emesso dalla Società abbia a oggetto una fattispecie esclusa dall'ambito di applicazione della Direttiva *voucher*, come ad esempio i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, nonché i c.d. buoni sconto, il regime IVA di tali titoli sarà quello già chiarito dalla scrivente con la risoluzione del 22 febbraio 2011, n. 21/E, alla quale si rinvia.

Appurato che il *voucher* in commento rientra nell'ambito di applicazione della

Direttiva *voucher*, occorre stabilire se lo stesso sia un buono corrispettivo monouso o multiuso.

Ciò posto, va ricordato che la *ratio legis* sottesa alle disposizioni normative relative ai buoni-corrispettivo è che le stesse non comportano deroghe alla disciplina applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi ai quali il buono-corrispettivo dà diritto ma sono essenzialmente finalizzate a individuare il momento in cui dette operazioni si considerano effettuate (cfr. relazione illustrativa al d.lgs. n. 141 del 2018).

Un buono è "monouso" quando al momento della sua emissione sono noti il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi oggetto del *voucher* e l'IVA dovuta su tali beni o servizi. In altri termini, deve essere certo già al momento dell'emissione il trattamento ai fini dell'IVA attribuibile alla corrispondente cessione di beni o prestazione di servizi. (cfr. articoli 30-*bis*, punti 2) della Direttiva IVA, considerando 8 della Direttiva *Voucher* e 6-*ter*, comma 1, del d.P.R. IVA).

Passando alla definizione di "buono multiuso", il punto 3) dell'articolo 30-*bis* della direttiva IVA prevede che questo è diverso da un buono monouso. L'articolo 6-*quater*, comma 1, del Decreto IVA dispone che un buono-corrispettivo è multiuso se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini IVA della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il *voucher* dà diritto.

In sostanza, ciò che assume rilevanza dirimente ai fini della qualificazione come monouso o multiuso di un buono-corrispettivo è la certezza o meno, già al momento dell'emissione del buono-corrispettivo, del trattamento IVA della cessione di beni o prestazione di servizi che esso incorpora, da intendersi come certezza circa la territorialità dell'operazione, la natura, qualità e quantità dei beni o servizi, oltre l'IVA applicabile a detti beni e servizi, tutti elementi necessari ai fini della documentazione fiscale dell'operazione.

Ciò premesso, nel caso in esame si evidenzia che la circolare n. 28/E del 2015, al paragrafo 2.5, chiarisce che l'articolo 6 del D.M. 25 marzo 2016 consente di emettere

due tipologie di *voucher*: i primi danno diritto a un solo bene, prestazione, opera o servizio, predeterminato *ab origine* e definito nel valore, mentre i secondi possono rappresentare una pluralità di beni, determinabili anche attraverso il rinvio - ad esempio - ad una elencazione contenuta su un piattaforma elettronica, che il dipendente può combinare a sua scelta nel "carrello della spesa".

Dalle informazioni fornite dal Contribuente, nonché dai *fac-simile* allegati alla documentazione integrativa che saranno commercializzati, emerge che in entrambe le tipologie di *voucher* i beni e servizi sono determinati sin dall'origine in termini di natura, qualità e quantità, come del resto anche il luogo di effettuazione dell'operazione, oltre all'identità del personale dipendente. Tali elementi permettono di individuare la disciplina IVA dell'operazione o delle operazioni cui il *voucher* dà diritto e, pertanto, fanno assumere a quest'ultimo le caratteristiche di un buono monouso.

Ne consegue che nel rispetto dell'articolo 6-ter, comma 3, del Decreto IVA, all'atto dell'emissione del buono, il fornitore dovrà fatturare la transazione all'Istante, committente dell'operazione, che agisce per conto della società erogante il *welfare* aziendale (in seguito anche "datore di lavoro" o "mandante"). Al momento del riscatto dei beni o dei servizi da parte del personale dipendente non sorgerà alcun ulteriore obbligo ai fini IVA in capo al medesimo fornitore.

In merito agli adempimenti a carico del Contribuente, si osserva che dal contratto di mandato senza rappresentanza emerge la volontà del datore di lavoro di avvalersi "*dell'assistenza contabile ed amministrativa della mandataria* [n.d.r. Istante], *al fine di agevolare l'erogazione di beni e servizi, così come regolamentati dal piano stesso*" e dunque di affidare all'Istante la "*gestione amministrativa del proprio Piano Welfare Aziendale*" (cfr. Premesse e paragrafo 2.1 del mandato in commento), ferma restando la possibilità per lo stesso datore di lavoro di accedere in qualunque momento alla piattaforma *web* al fine di verificare in tempo reale i *welfare* erogati, anche in funzione dell'elaborazione delle busta paga del dipendente (cfr. paragrafo 4.12 del contratto di

mandato).

L'Istante quindi risulta mandataria anche al trasferimento dei buoni al personale dipendente del mandante; tuttavia, al momento del trasferimento dei *voucher* al personale dipendente, la Società normalmente non porrà in essere un'operazione rilevante ai fini IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, che esclude dall'ambito di applicazione dell'IVA quelle prestazioni di servizi tipicamente oggetto di *welfare* aziendale, quali quelle di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria al personale dipendente.

Il Contribuente dovrà infine trasferire al datore di lavoro gli effetti giuridici relativi sia all'acquisto del *welfare* dai fornitori sia al loro trasferimento al personale dipendente nel rispetto dell'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, del Decreto IVA ai sensi del quale: *"Le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario"*.

L'Istante in particolare dovrà "ribaltare" l'operazione di acquisto del *welfare* al mandante, il quale valuterà ai fini della detrazione dell'IVA l'inerenza dell'operazione all'attività d'impresa, ferma restando l'irrilevanza ai fini IVA anche per il datore di lavoro dell'operazione di trasferimento nei confronti del personale dipendente di cui al paragrafo precedente.

In merito al particolare regime fiscale di cui potrebbe usufruire il fornitore, cui accenna genericamente il Contribuente nell'istanza, si osserva che, coerentemente con la *ratio* della disciplina in commento, la disciplina IVA dell'operazione deve essere in linea di principio la stessa sia se inclusa in un buono corrispettivo, sia se esclusa.

La Società cita le ipotesi in cui il fornitore applica il regime forfetario *ex* articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 1994, n. 190 oppure applica il regime riservato alle associazioni sportive dilettantistiche o ancora effettua prestazioni esenti da IVA o, infine, applica il regime speciale delle agenzie di viaggio.

Quando il fornitore è in regime forfetario, quest'ultimo, non esercitando la

rivalsa, emette fattura nei confronti dell'Istante senza addebitare l'IVA (cfr. circolare 10 aprile 2019, n. 9/E, paragrafo 4.1) e, ai sensi dell'articolo 6-ter del Decreto IVA, al momento del riscatto dei beni o dei servizi da parte dei lavoratori, non sorge alcun obbligo, ai fini IVA, in capo allo stesso fornitore.

A sua volta, il Contribuente, al momento del trasferimento dei *voucher* al personale dipendente, pone in essere un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA, per le motivazioni sopra illustrate.

L'Istante deve anche trasferire al datore di lavoro gli effetti giuridici relativi sia all'acquisto del *welfare* dai fornitori, sia al suo trasferimento al personale dipendente, nel rispetto dell'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, del Decreto IVA: in particolare, la Società ribalta l'acquisto alla mandante applicandovi comunque l'IVA, ferma restando l'irrilevanza, ai fini dell'imposta, anche per il datore di lavoro, dell'operazione di trasferimento al personale dipendente. A sua volta, il mandante valuterà l'inerenza dell'acquisto all'attività d'impresa, ai fini della detrazione dell'IVA.

Si ritiene che quanto appena detto per i contribuenti in regime forfetario valga anche nell'ipotesi in cui il fornitore sia un'associazione sportiva dilettantistica che abbia optato per le agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, le quali non prevedono ordinariamente l'emissione di documenti fiscali rilevanti ai fini IVA.

Per quanto riguarda poi le prestazioni di servizi esenti, quali quelle di chirurgia plastica per finalità terapeutiche, citate a titolo di esempio dalla Società, si ritiene che il fornitore debba emettere una fattura esente ai fini IVA nei confronti dell'Istante al momento dell'emissione del *voucher*. Per l'articolo 6-ter del Decreto IVA, al momento del riscatto delle prestazioni da parte dei lavoratori, non sorgerà alcun obbligo ai fini IVA in capo al medesimo fornitore.

A sua volta, la Società, al momento del trasferimento dei *voucher* al personale dipendente, porrà in essere, normalmente, un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA.

Il Contribuente dovrà anche trasferire al mandante gli effetti giuridici relativi sia

all'acquisto del welfare dai fornitori, sia suo trasferimento al personale dipendente nel rispetto dell'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, del Decreto IVA.

Al riguardo si ricorda che nell'ambito del mandato senza rappresentanza esiste la totale equiparazione, dal punto di vista oggettivo, dei servizi resi o ricevuti dal mandatario (*i.e.* l'Istante) a quelli da lui resi al mandante (*i.e.* datore di lavoro). Trattandosi di identità oggettiva deve essere identico anche il trattamento IVA (imponibilità, aliquota, esenzione o esclusione) delle due fasi applicative del rapporto di mandato. Ne consegue che in questo caso, l'Istante dovrà ribaltare al mandante l'operazione di acquisto in regime di esenzione IVA, senza però che tale esenzione vada ad incidere il suo *pro-rata* di detraibilità (cfr. risoluzione 28 gennaio 2005, n. 10/E). Resta ferma l'irrilevanza, ai fini IVA, anche per il mandante, dell'operazione di trasferimento al personale dipendente.

A diverse conclusioni circa il momento di effettuazione dell'operazione deve da ultimo giungersi qualora il fornitore sia un'agenzia di viaggi che adotta il regime speciale *ex* articolo 74-*ter* del Decreto IVA.

Tale regime semplifica l'applicazione dell'IVA alle agenzie di viaggio e turismo che organizzano e vendono ai propri clienti "*pacchetti turistici*" in quanto considera le operazioni plurime che normalmente compongono un pacchetto turistico come "*prestazione di servizi unica*", imponibile nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha la sede della sua attività economica o la stabile organizzazione a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi (cfr. articolo 74-*ter*, commi 1 e 2, del Decreto IVA).

Anche se il pacchetto turistico astrattamente si presta a essere incorporato in un *voucher*, occorre tener presente che il regime speciale in commento ha la principale funzione di far assumere all'agente di viaggio il ruolo di punto di riscossione dell'imposta (principalmente estera) addebitata dai vari fornitori ai quali lo stesso agente si rivolge per acquistare i diversi elementi del pacchetto turistico.

Tale effetto è diverso dal meccanismo fiscale applicato ai buoni, ragione per la

quale rimane ferma la disciplina IVA ordinariamente applicabile alle agenzie di viaggi.

Di conseguenza, al momento in cui incassa il corrispettivo per la prestazione di servizi nei confronti del personale dipendente, l'agenzia di viaggi emetterà fattura nei confronti dell'Istante *"senza separata indicazione dell'imposta"*, essendo di fatto inclusa nel corrispettivo (cfr. articolo 74-ter, commi 2 e 7, del Decreto IVA).

Al momento del trasferimento dei *voucher* al personale dipendente, la Società normalmente porrà in essere un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA.

Infine, l'Istante dovrà trasferire al mandante gli effetti giuridici relativi sia all'acquisto del *welfare* dai fornitori sia il suo trasferimento al personale dipendente ai sensi dell'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, del Decreto IVA. Nel primo caso, l'operazione è ribaltata sul datore di lavoro rispettando il regime speciale di cui al citato articolo 74-ter. Per quanto riguarda invece il trasferimento al personale dipendente, il ribaltamento è normalmente fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)