

AGENZIA RAPPRESENTANZA
NEGOZIALE PUBBLICHE
AMMINISTRAZIONI
VIA G B MORGAGNI 30E
PALAZZINA C
00161 ROMA (RM)
protocollo@pec.aranagenzia.it

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 956–32/2026

Enti pubblici

**AGENZIA RAPPRESENTANZA NEGOZIALE PUBBLICHE
AMMINISTRAZIONI**

Codice Fiscale: 97104250580

Istanza presentata il 03/04/2026

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Agenzia per la Rappresentanza Negoziiale delle Pubbliche Amministrazioni (di seguito, *ARAN* o *Istante*) espone che, nell'ambito della propria attività di assistenza ad amministrazioni pubbliche sull'applicazione dei contratti collettivi nazionali, le sono stati

posti alcuni quesiti in ordine al corretto trattamento, ai fini fiscali, delle somme destinate a interventi di *welfare* integrativo di dipendenti delle predette amministrazioni, finanziati attraverso le risorse del "*Fondo risorse decentrate*".

Trattasi, nello specifico, "*di un budget annuale di spesa, definito e costituito secondo una puntuale disciplina prevista dai suddetti CCNL, destinabile annualmente ad una serie di potenziali utilizzi*", riconducibili a tre macrocategorie:

- 1) trattamenti economici aventi natura stipendiale (come i differenziali stipendiali che vengono attribuiti nell'ambito delle "*progressioni economiche*");
- 2) trattamenti economici accessori (come premi di produttività, le indennità di disagio o di turno o altre indennità variabili correlate alle condizioni di lavoro);
- 3) benefici di *welfare* contrattuale e, in particolare, quelli rientranti nelle fattispecie elencate dall'articolo 51, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

L'ARAN precisa che "*gli utilizzi sono stabiliti anno per anno, sulla base di criteri concordati in sede di contrattazione integrativa, tra amministrazioni pubbliche e soggetti sindacali legittimati. Pertanto, i benefici di cui al punto 3) potrebbero variare di anno in anno, in aumento o in diminuzione rispetto all'anno precedente. I contratti stabiliscono altresì che eventuali residui del Fondo di un determinato anno, derivanti da minori spese rispetto a quanto inizialmente programmato, siano portati ad incremento del Fondo dell'anno successivo, ovviamente nel rispetto delle norme che regolano la contabilità delle amministrazioni. In taluni contratti è altresì previsto che siano portati ad incremento del Fondo anche i residui non spesi delle risorse destinate in un determinato anno alla corresponsione dei compensi per il lavoro straordinario*".

Ciò premesso, l'Istante chiede "la conferma che i benefici annualmente destinati a welfare integrativo in sede di contrattazione integrativa, con copertura finanziaria a carico dei Fondi risorse decentrate [...] non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente" e se tale "non imponibilità [...] possa estendersi anche ai [...] benefici di welfare finanziati con quella specifica parte del Fondo risorse decentrate alimentata da residui del Fondo dell'anno precedente ovvero da residui delle risorse destinate ai compensi per lavoro straordinario".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Istante non prospetta, nel caso di specie, alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR, rientrano nel lavoro dipendente «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». In sostanza, viene sancito il c.d. "principio di onnicomprensività" del reddito di lavoro dipendente, ragion per cui sia gli emolumenti in denaro sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi e alle opere offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti costituiscono redditi imponibili, che, in quanto tali, 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 spese offerti «alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti» che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte.

La circolare n. 28/E del 15 giugno 2016 individua (cfr. paragrafo 2) le erogazioni del datore di lavoro, che configurano il c.d. "*welfare aziendale*", nelle "*prestazioni, opere, servizi corrisposti al dipendente in natura o sotto forma di rimborso spese aventi finalità che è possibile definire, sinteticamente, di rilevanza sociale*" e che, in quanto tali, vengono "*escluse dal reddito di lavoro dipendente*".

Come ribadito con la risoluzione n. 55/E del 25 settembre 2020, ai fini dell'applicazione del regime di favore, occorre che i *benefit* siano messi a disposizione della "*generalità dei dipendenti*" ovvero di "*categorie di dipendenti*".

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria, con vari documenti di prassi (cfr, tra le altre, le circolari n. 326 del 23 dicembre 1997, paragrafo 2.2.6, e n. 188 del 16 luglio 1998, risposta 4), ha chiarito che il legislatore, a prescindere dall'utilizzo dell'espressione "*alla generalità dei dipendenti*" ovvero a "*categorie di dipendenti*", ha inteso riferirsi alla generica disponibilità verso un gruppo omogeneo di dipendenti (anche se alcuni di questi non fruiscono di fatto delle opere o servizi o delle somme messi a disposizione dal datore di lavoro), poiché, invece, qualora l'offerta dell'azienda sia rivolta *ad personam* oppure consenta di trarre determinati "*vantaggi*" soltanto ad alcuni (e ben individuati) lavoratori, non può essere riconosciuta l'applicazione delle disposizioni agevolative di cui trattasi.

Ciò comporta che, al fine di permettere una fruizione "*omogenea*" dell'offerta alla "*generalità*" dei propri dipendenti (e consentire, dunque, l'esclusione da imposizione sul reddito da lavoro dipendente del valore dei beni e servizi offerti), il "*piano di welfare aziendale*" deve far riferimento, quanto meno, a una determinata categoria di dipendenti.

A tal proposito, con la circolare n. 5/E del 29 marzo 2018, nel ribadire i principi espressi dai precedenti documenti di prassi, si è precisato (cfr paragrafo 4.9) che "*con le*

predette locuzioni il legislatore ha voluto riferirsi alla generica disponibilità di opere, servizi o somme ecc. verso un gruppo omogeneo di dipendenti, anche se alcuni di questi non fruiscono di fatto delle predette utilità" e che "l'espressione categorie di dipendenti non va intesa soltanto con riferimento alle categorie previste nel codice civile (dirigenti, operai, etc.), bensì a tutti i dipendenti di un certo tipo (come, ad esempio, tutti i dipendenti di un certo livello o di una certa qualifica, ovvero tutti gli operai del turno di notte, etc.) purché tali inquadramenti siano sufficienti ad impedire, in senso teorico, che siano concesse erogazioni ad personam in esenzione totale o parziale da imposte".

Con la citata risoluzione n. 55/E del 2020, relativa al corretto trattamento fiscale dei *benefit* offerti nell'ambito di un "*piano welfare aziendale*", è stato precisato, inoltre, che, qualora i predetti *benefit* rispondano a finalità retributive, il regime di totale o parziale esenzione non può trovare applicazione e che non appare in linea con le disposizioni contenute nei commi 2 e 3 del citato articolo 51 del TUIR un "*piano di welfare aziendale*" che preveda una erogazione in sostituzione di somme costituenti retribuzione "*fissa o variabile*" dei lavoratori.

Il richiamato documento di prassi chiarisce, al riguardo, che, nell'ipotesi in cui il "*piano welfare aziendale*" sia alimentato anche da somme costituenti retribuzione "*fissa o variabile*" degli aderenti, fatta salva l'ipotesi disciplinata dall'articolo 1, commi da 182 a 188, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (che consente la conversione in *welfare* dei premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, nonché le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa), "*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".

In sostanza, le disposizioni derogatorie del "*principio di onnicomprensività*", stabilito dall'articolo 51, comma 1, del TUIR, non sono applicabili nel caso di *benefit* erogati in sostituzione di retribuzioni, altrimenti imponibili. Al contrario, ai fini dell'applicabilità delle citate disposizioni, nulla è stato previsto in merito alle fonti di finanziamento dei "*piani di welfare aziendali*".

Al riguardo, si rileva che la Corte dei Conti - Sezione delle autonomie, con deliberazione del 9 ottobre 2024, n. 14 (concernente i "*limiti ex art. 23, co. 2 del d.lgs. n. 75/2017 per la costituzione del fondo risorse decentrate. Assoggettabilità degli oneri per la concessione dei benefici di natura assistenziale e sociale in favore dei dipendenti*"), ha espresso l'avviso che "*l'opzione organizzativa adottata dalle amministrazioni - nel rispetto delle prerogative e delle regole disciplinanti i processi negoziali della contrattazione decentrata e dei consequenziali controlli da parte dei revisori in ordine alla sua sostenibilità finanziaria e ai limiti di spesa del personale - di destinare quota parte del Fondo risorse decentrate al sostentamento degli oneri per la concessione dei benefici di natura assistenziale e sociale in favore dei dipendenti, rappresenta una precisa scelta discrezionale concessa alle stesse dalla contrattazione nazionale. Opzione organizzativa e di gestione del rapporto di lavoro prodromica, dunque, a fissare un nuovo vincolo di destinazione a tali risorse e a delinearne, conseguentemente, il regime giuridico in coerenza con la acquisita natura assistenziale e previdenziale e non retributiva delle stesse*".

Ciò premesso, nel caso di specie, l'*ARAN* espone che la possibilità di finanziare gli interventi di *welfare* con copertura finanziaria a carico dei *Fondi risorse decentrate* è prevista:

- per il CCNL del "*Comparto Funzioni locali*", dal combinato disposto dell'articolo 45, comma 2, del CCNL "*Comparto Funzioni locali*", sottoscritto il 23 febbraio 2026, e dell'articolo 80, comma 2, lettera *k*), del CCNL "*Comparto Funzioni locali*", sottoscritto in data 16 novembre 2022;
- per il CCNL del "*Comparto Istruzione e ricerca*" (Sezione Università), dal combinato disposto dell'articolo 110, comma 2, dell'articolo 120, comma 2, lettera *g*), e dell'articolo 122, comma 1, lettera *c*), del CCNL "*Comparto Istruzione e ricerca*", che è stato sottoscritto il 18 gennaio 2024.

La stessa fa presente, inoltre, che i predetti contratti stabiliscono che eventuali residui del Fondo di un determinato anno, derivanti da minori spese rispetto a quanto inizialmente programmato, siano portati a incremento del Fondo dell'anno successivo, nel rispetto delle norme che regolano la contabilità delle amministrazioni, e che, in taluni contratti, è previsto che siano portati a incremento del Fondo anche i residui non spesi delle risorse destinate in un determinato anno alla corresponsione dei compensi per il lavoro straordinario.

Tanto premesso, in linea con il quadro normativo e di prassi sopra delineato, si ritiene che, non essendo rilevante la fonte di finanziamento dei "*piani di welfare aziendali*", nel caso di specie, i benefici annualmente destinati a *welfare* in sede di contrattazione integrativa, con copertura finanziaria a carico dei *Fondi risorse decentrate*, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, sempreché

rientranti in una delle fattispecie disciplinate dall'articolo 51, commi 2 e 3, ultimo periodo, del TUIR.

Ciò vale anche nell'eventualità in cui i predetti benefici vengano finanziati con una *"specifica parte del Fondo risorse decentrate alimentata da residui del Fondo dell'anno precedente ovvero da residui delle risorse destinate ai compensi per lavoro straordinario"* in quanto, essendo mutato il *"vincolo di destinazione"* di tali risorse, viene meno, in tal caso, l'originaria destinazione e natura *"retributiva"* delle stesse, che precluderebbe il regime di totale o parziale esenzione in esame.

IL DIRETTORE CENTRALE
Sergio Cristallo
(firmato digitalmente)