

Risposta n. 41/2026

OGGETTO: *Trattamento ai fini IVA e delle imposte dirette di un piano di welfare aziendale – assegnazione ai dipendenti di e-bike acquistate in leasing dal datore di lavoro.*

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

QUESITO

ALFA SRL (in seguito, "Società", "Istante", "Contribuente" o "Locatore") rappresenta la sua intenzione di realizzare un piano di *welfare* aziendale, nell'ambito del quale acquisterebbe in *leasing* delle *e-bike* da concedere in uso promiscuo ai propri dipendenti a tempo indeterminato, a titolo di retribuzione in natura o di *fringe benefit*, ai sensi dell'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR").

Tale iniziativa verrebbe realizzata in collaborazione con la società di *leasing*, BETA, in qualità di concedente, con cui stipulerebbe un contratto quadro di *leasing* al

fine di definire i termini generali dell'operazione, sulla base dei quali poi saranno stipulati i singoli contratti di *leasing* con i dipendenti.

In sede di documentazione integrativa, la Società precisa che:

1. non ha ultimato di redigere la documentazione del piano di *welfare* aziendale in commento. Anticipa tuttavia che l'iniziativa è finalizzata a promuovere una mobilità alternativa, anche lavorativa, riducendo i tempi di percorrenza casa-lavoro, così da favorire il benessere dei propri dipendenti e la riduzione dell'inquinamento cittadino. A tal fine, *"oltre che per uso personale ed extra-lavorativo, la società intenderebbe prevedere che i dipendenti utilizzino le e-bike per gli spostamenti casa-lavoro almeno per il 30% degli stessi, rilevando e monitorando il rispetto da parte dei dipendenti di tale parametro di utilizzo"*. In particolare, *"[t]enuto conto delle dimensioni aziendali dell'istante e del numero medio dei suoi dipendenti (mediamente di poco inferiore alle 15 unità), intende introdurre una procedura di monitoraggio quotidiano delle modalità attraverso le quali i propri dipendenti si recano sul posto di lavoro. In tale occasione, verrebbe redatto un report cartaceo che verrà messo a disposizione del lavoratore dipendente, affinché possa verificare la correttezza della sua compilazione da parte della direzione aziendale"*;

2. non dispone di una bozza del singolo contratto di *leasing* con il cui la *e-bike* verrà data in uso promiscuo al dipendente. Per la relativa formalizzazione, aspetta di conoscere il parere dell'Agenzia delle entrate così da rappresentare in modo compiuto ai destinatari la natura del servizio loro offerto;

3. dispone solo della bozza del contratto quadro di *leasing*, che intende stipulare con BETA (in breve, "Concedente"). Tale contratto, in particolare:

- avrà la durata di 36 mesi e per oggetto esclusivamente biciclette "... a pedalata assistita dotate di un motore elettrico ausiliario di potenza nominale massima di 0,25 KW ..., la cui potenza viene gradualmente ridotta e infine spenta quando il veicolo raggiunge i 25 km/h ..." ossia di velocipedi ai sensi dell'art. 50 del D.Lgs. 30/04/1992, n. 285 (Codice della Strada).

In particolare, il dipendente avrà la facoltà di scegliere la tipologia di e-bike da lui preferita, all'interno di una serie di opzioni tra diverse marche, differenti modelli, tra e-bike nuove o usate, ciascuna con diverse caratteristiche (...) e diverse potenze.

In ogni caso, la tipologia di e-bike concessa in uso ai dipendenti avrà una potenza nominale massima di 0.25 kw con una velocità massima di punta di 25 km orari".

- prevederà che l'Istante si faccia "integralmente carico del costo relativo alla messa a disposizione di una e-bike di media qualità, il cui costo complessivo di listino non supererà indicativamente gli euro 3.500,00 oltre IVA". Tale costo verrà sostenuto sottoforma di canoni mensili, pagati interamente dalla Società, per un totale annuo di euro 1.200,00;

- "il dipendente si farebbe carico della parte di costo del velocipede eccedente tale soglia, la quale dovrebbe essere superata, laddove dovesse scegliere un modello di e-bike diverso" dalle opzioni base. "Sarebbero in ogni caso a carico del dipendente i costi accessori, rappresentati a titolo esemplificativo dai costi di ricarica della bicicletta elettrica, della sua manutenzione, della sua riparazione e degli eventuali accessori di cui intendesse dotare la propria e-bike". A tal fine, il Concedente metterà a disposizione ai destinatari dei centri convenzionati, qualificati a offrire i servizi di manutenzione e assistenza;

- "[i]l contratto di leasing verrà sottoscritto direttamente dalla società istante. Pertanto, il lavoratore... che deciderà di accedere al piano di incentivazione..., non corrisponderà alcuna somma" al Concedente per la fruizione della *e-bike*. Tuttavia, se il dipendente dovesse scegliere un modello di *e-bike* superiore rispetto all'opzione base, "la parte di canone di leasing eccedente (n.d.r. l'importo base di euro 1.200,00 euro annui) verrà riaddebitata al lavoratore";

4. oltre alle *e-bike* da offrire ai propri dipendenti, è intenzione dell'Istante acquistare anche una bicicletta elettrica per un utilizzo esclusivamente strumentale, da lasciare all'interno degli spazi aziendali, che verrebbe utilizzata per gli spostamenti all'interno dello stabilimento o per quelli nella città di Gamma, per finalità ovviamente aziendali.

Tutto ciò premesso, il Contribuente chiede di conoscere la sua posizione in ordine a:

1. la deducibilità del costo e la detraibilità dell'IVA assolta in sede di acquisto dei beni in esame sulla base del contratto di quadro di *leasing* allegato;
2. l'imponibilità ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente in capo ai suoi collaboratori, in occasione della concessione in loro favore e ad uso promiscuo delle *e-bike*, anche allo scopo di consentire il corretto assolvimento dei propri obblighi di datore di lavoro e sostituto di imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che i costi sostenuti per il godimento delle *e-bike* non siano soggetti alle limitazioni previste dall'articolo 164 del TUIR e dall'articolo 19-bis1,

comma 1, lettera *c*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA").

Dall'equiparazione delle *e-bike* ai velocipedi ai sensi dell'articolo 50, comma 1, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (in breve, "Codice della strada"), infatti, discenderebbe che i costi sostenuti nell'ambito del rapporto contrattuale da stipularsi con la Concedente non sono soggetti ad alcuna limitazione sotto il profilo fiscale, pur sempre nel rispetto del principio di inerenza di cui all'articolo 109 del TUIR e all'articolo 19 del Decreto IVA.

Per quanto riguarda, invece, la tassazione del compenso in natura riconosciuto ai dipendenti o a categorie di essi e rappresentato dalla concessione in uso promiscuo dell'*e-bike*, la Società ritiene che trova applicazione quanto previsto dall'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del TUIR, secondo cui non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente *«l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100»*.

A tal riguardo, l'Istante ritiene applicabili al proprio caso concreto e personale le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del TUIR, escludendo da imposizione - ai fini della determinazione del reddito di lavoro dei propri dipendenti - il valore normale attribuibile ai beni e ai servizi offerti, così come determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR. Inoltre, sia al costo di acquisto o noleggio, sia alle spese sostenute dall'azienda per la manutenzione delle biciclette si applica il limite di deducibilità di cui all'articolo 100, comma 1, del TUIR, in quanto dette spese non sono

soggette alla disciplina propria delle spese di manutenzione dei beni strumentali di cui all'articolo 102, comma 6, del TUIR.

La Società ritiene dunque che tali spese sostenute per la generalità o per categorie di dipendenti siano:

- non imponibili in capo al dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR;
- deducibili in capo all'impresa nella misura del 100 per cento del loro ammontare, ai sensi dell'articolo 95 del TUIR, qualora le stesse siano sostenute in conformità alle disposizioni di un accordo o di un regolamento aziendale, oppure deducibili in capo all'impresa ai sensi dell'articolo 100, comma 1, del TUIR, nel limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultanti dalla dichiarazione dei redditi, qualora le stesse siano sostenute volontariamente dal datore di lavoro;
- in ogni caso detraibili ai fini IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base delle informazioni fornite dal Contribuente, qui assunte acriticamente per come illustrate nell'istanza di interpello e nella relativa documentazione, nel presupposto della loro veridicità. Su questi e su qualunque altra valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentati dalla Società, riscontrabili anche nell'eventuale sede di controllo, resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Dalle informazioni e dai documenti forniti si desume, per i fini qui d'interesse, che:

1. la Società, in qualità di "Locatore", intende stipulare un contratto quadro di *leasing* con una società estera in veste di "Concedente" per acquisire la disponibilità di *e-bike* da concedere in uso promiscuo ai propri dipendenti, nell'ambito di un piano di *welfare* aziendale;

2. le *bike* in commento sono "*dotate di un motore elettrico ausiliario di potenza nominale massima di 0,25 KW ..., la cui potenza viene gradualmente ridotta e infine spenta quando il veicolo raggiunge i 25 km/h ...*", ossia di velocipedi ai sensi dell'art. 50 del D.Lgs. 30/04/1992, n. 285 (Codice della Strada - CdS). "*In ogni caso, la tipologia di e-bike concessa in uso al dipendente avrà una potenza nominale massima di 0.25kw con una velocità massima di punta di 25km orari*";

3. BETA "*fatturerà al Locatario i canoni (n.d.r. mensili) di leasing, calcolati includendo le spese di spedizione dell'oggetto, del leasing, nonché le rate dei premi assicurativi e delle spese di servizio. Per quanto possibile, nella fattura periodica saranno indicati anche i dati dei dipendenti di cui il Concedente è a conoscenza*".

Il citato contratto quadro rappresenta di fatto la base affinché il dipendente possa aderire al piano di *welfare* aziendale mediante la stipula del singolo contratto di *leasing*. Come riportato, infatti, nella bozza del contratto quadro, la formalizzazione di detto accordo di per sé "*non comporta nessun obbligo per alcuna delle parti di stipulare un successivo Contratto di leasing individuale*".

Quest'ultimo è concluso *on line*, mediante l'apposita piattaforma messa a disposizione dal Concedente: il dipendente si identifica su questa piattaforma, compila

il *form* dedicato al contratto individuale in cui, oltre ai propri dati personali, indica il modello di *e-bike* desiderato e il rivenditore/concessionario prescelto. BETA manda la bozza di contratto individuale alla Società che, previa verifica dei dati del lavoratore, autorizza il Concedente ad acquistare "*per conto del locatario*" (i.e. l'Istante) la *bike* prescelta.

Il rapporto con il lavoratore durante il periodo di validità del *leasing* è gestito da BETA che, in caso di riscatto, venderà la *bike* direttamente al dipendente.

In merito ai **profili IVA** della fattispecie in esame, si ricorda che nel derogare alle disposizioni di cui all'articolo 19 del Decreto IVA, il successivo articolo 19-*bis*1, comma 1, alle lettere *c*) e *d*), prevede che:

«c) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.

La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio.

Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto;

d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia,

manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore. L'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (...)».

Come noto e per le finalità qui d'interesse, le disposizioni appena richiamate stabiliscono una detrazione forfetaria nella misura del 40 per cento dell'IVA assolta in sede di acquisto, anche tramite *leasing*, di veicoli stradali a motore e delle relative prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, acquisto carburante, compreso il transito stradale. Ciò nel presupposto che i beni in questione si prestano *ex se*, cioè per le loro caratteristiche intrinseche, ad un utilizzo promiscuo: questo utilizzo è presunto dal legislatore e pertanto *"in deroga ai criteri ordinari non deve essere verificata in concreto la quota di effettiva utilizzazione per tali finalità, ma l'imposta detraibile è limitata forfetariamente al 40 per cento dell'IVA afferente le operazioni relative ai veicoli in questione"* (cfr. risoluzione n. 6/DPF del 20 febbraio 2008 e, in senso analogo, risposta n. 631 del 29 dicembre 2020).

In altri termini, fatte salve ovviamente le eccezioni previste dalle richiamate lettere *c)* e *d)* - che non riguardano la situazione del Contribuente - per i veicoli a motore, essendo presunto il loro utilizzo promiscuo, diventa irrilevante ai fini impositivi la loro

destinazione all'uso personale o familiare dell'imprenditore piuttosto che la messa a disposizione a titolo gratuito a favore del personale dipendente.

I «*veicoli stradali a motore*» sono definiti nell'ultimo periodo della lettera c) come «*tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto*».

Nel commentare l'ambito oggettivo di applicazione del regime di detrazione in commento, la circolare n. 55/E del 12 ottobre 2007, al paragrafo 3, chiarisce che si applica "*all'acquisto o alla importazione di ciclomotori, di motocicli e di autovetture ed autoveicoli indicati nell'art. 54, lettere a) e c), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 258*".

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni in commento al caso concreto e personale della Società, occorre dunque stabilire *in primis* se - a prescindere da quanto affermato dall'Istante e/o riportato nelle bozze dei contratti - le *e-bike* (o biciclette a pedalata assistita) rientrano o meno nella categoria dei «*veicoli stradali a motore*».

Sebbene riguardi l'applicazione della Direttiva 2009/103/CE concernente l'obbligo dell'assicurazione sulla responsabilità civile per gli autoveicoli, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha avuto modo di chiarire nella sentenza 12 ottobre 2023, C-286/2022, che "*non rientra nella nozione di «veicolo» ai sensi (n.d.r. dell'articolo 1, punto 1, della citata Direttiva), una bicicletta il cui motore elettrico fornisce unicamente pedalata assistita e che dispone di una funzione che le consente di accelerare senza*

pedalare fino a una velocità di 20 km/h, ove tale funzione può essere tuttavia attivata solo dopo uso della forza muscolare".

La Direttiva 2021/2118/UE, nel modificare la Direttiva 2009/103/CE, al considerando 6, recepisce le indicazioni della Corte Giustizia UE al fine di escludere *"le biciclette elettriche, che non sono azionate esclusivamente da una forza meccanica"* dall'obbligo dell'assicurazione sulla responsabilità civile e, dunque, dall'applicazione della medesima Direttiva.

Sempre in ambito unionale, disposizioni in senso conforme sono rinvenibili nel Regolamento (UE) n. 168 del 15 gennaio 2013 oltre che nella Direttiva 2006/42/CE (c.d. Direttiva Macchine). In particolare:

- il Regolamento (UE) n. 168 del 15 gennaio 2013 relativo all'omologazione e alla vigilanza del mercato dei veicoli a motore a due o tre ruote e dei quadricicli, all'articolo 2, punto 2, lettera *h*), esclude dal suo ambito di applicazione le *e-bike*, ossia i *«h) cicli a pedali a pedalata assistita, dotati di un motore ausiliario elettrico avente potenza nominale continua pari o inferiore a 250 W la cui alimentazione è interrotta se il ciclista smette di pedalare o è progressivamente ridotta e infine interrotta prima che la velocità del veicolo raggiunga i 25 km/h»*;

- la Direttiva 2002/24/CE, all'articolo 1, punto 2, esclude dal suo ambito di applicazione le *e-bike*, cioè i *«veicoli oggetto della direttiva 2002/24/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 marzo 2002 (n.d.r. abrogata dal Regolamento UE n. 168/2013), relativa all'omologazione dei veicoli a motore a due o tre ruote»*.

Ne emerge una sostanziale equiparazione alle "normali" biciclette delle *e-bike* (o biciclette a pedalata assistita) con le seguenti caratteristiche:

1. potenza del motore: limitata (minore/uguale) a 250 watt;
2. limite di velocità: l'assistenza è fornita solo fino a 25 km/h;
3. solo assistenza alla pedalata: il motore deve fornire assistenza solamente quando il ciclista pedala e deve interrompere l'assistenza quando la velocità raggiunge i 25 km/h.

Tali caratteristiche trovano riscontro nell'articolo 50, comma 1, del Codice della strada, che annovera tra i **velocipedi**, cioè tra «*i veicoli con due ruote o più ruote funzionanti a propulsione esclusivamente muscolare, per mezzo di pedali o di analoghi dispositivi, azionati dalle persone che si trovano sul veicolo*», «*le biciclette a pedalata assistita, dotate di un motore ausiliario elettrico avente potenza nominale continua massima di 0,25 KW, o di 0,5 KW se adibiti al trasporto di merci, la cui alimentazione è progressivamente ridotta ed infine interrotta quando il veicolo raggiunge i 25 km/h o prima se il ciclista smette di pedalare. I velocipedi a pedalata assistita possono essere dotati di un pulsante che permetta di attivare il motore anche a pedali fermi, purché con questa modalità il veicolo non superi i 6 km/h*».

Sia per il diritto dell'Unione Europea, sia per la normativa domestica, dunque, le *e-bike* (o biciclette a pedalata assistita) con le citate caratteristiche non possono essere qualificate come «*veicoli stradali a motore*», con conseguente esclusione delle stesse dall'ambito di applicazione dell'articolo 19-bis1, comma 1, lettere *c)* e *d)*, del Decreto IVA.

In conclusione, il contratto quadro di *leasing* che la Società intende sottoscrivere ha per oggetto delle *e-bike*, con le caratteristiche proprie dei **velocipedi**, per le quali:

- quando sono acquisite (in *leasing*) dall'Istante per essere utilizzate dai dipendenti esclusivamente nell'esercizio dell'attività dell'impresa, valgono le regole generali in tema di detrazione di cui agli articoli 19 e seguenti del Decreto IVA, e la loro messa a disposizione ai dipendenti non è rilevante ai fini IVA;

- quando acquisite (in *leasing*) dall'Istante per essere date in uso personale ai dipendenti, nell'ambito di un piano di *welfare* aziendale (di cui però allo stato attuale non si conoscono le relative disposizioni), la loro messa a disposizione a titolo gratuito ai lavoratori da parte della Società è irrilevante ai fini IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA secondo cui «*Le prestazioni indicate nei commi primo e secondo sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore ad euro cinquanta prestazioni di servizi 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 (...)*». Ne consegue l'indetraibilità dell'IVA - anche a titolo di spese generali - assolta dalla Società in sede di pagamento dei canoni di *leasing* per carenza di un nesso immediato e diretto tra l'acquisto (a monte) del servizio in commento e l'operazione effettuata dall'Istante a valle che, anziché essere imponibile o con diritto a detrazione, è fuori campo IVA (*i.e. welfare* aziendale), secondo quanto già chiarito nelle risposte n. 273 del 2022 e n. 338 del 2020.

Con riferimento alle **imposte dirette**, in particolare, al quesito concernente l'applicabilità dell'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del Testo unico delle imposte sui

redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1987, n. 917 (TUIR), alla descritta ipotesi di erogazione di servizio di mobilità sostenibile, si forniscono indicazioni di carattere generale considerato che l'*Istante* non ha ancora predisposto il piano di *welfare* aziendale.

L'articolo 51, comma 1, del TUIR prevede che costituiscono reddito di 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»*.

La predetta disposizione sancisce il c.d. "principio di onnicomprensività" del reddito di lavoro dipendente, in base al quale sia gli emolumenti in denaro, sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi ed alle opere offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti costituiscono redditi imponibili e, in quanto tali, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Il successivo comma 3, al primo periodo, dispone che *«Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9»* del medesimo TUIR.

Come chiarito nella circolare del Ministero delle Finanze n. 326 del 23 dicembre 1997, paragrafo 2.3, il citato comma 3 dell'articolo 51 individua nel valore normale di cui all'articolo 9 del TUIR, il criterio generale di valutazione dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente.

Il medesimo articolo 51 individua, tuttavia, specifiche deroghe al principio di onnicomprensività, elencando le componenti reddituali che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte.

In particolare, la lettera *f*) del comma 2, citata dall'*Istante*, prevede che non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente *«l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100»*.

Il richiamato articolo 100 del TUIR, rubricato *«Oneri di utilità sociale»*, stabilisce 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»*.

In relazione all'ambito di operatività della citata lettera *f*), la Scrivente ha più volte precisato (*cf. risoluzione 10 marzo 2004, n. 34/E, circolare 15 giugno 2016, n. 28/E, paragrafo 2.1, e risoluzione 25 settembre 2020, n. 55/E*) che, affinché si determini l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, devono verificarsi congiuntamente le seguenti condizioni:

- le opere e i servizi devono essere messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;

- le opere e i servizi devono riguardare esclusivamente erogazioni in natura e non erogazioni sostitutive in denaro;

- le opere e i servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto di cui all'articolo 100, comma 1, del Tuir.

Le opere e i servizi contemplati dalla norma possono essere messi direttamente a disposizione dal datore di lavoro o da parte di strutture esterne all'azienda, a condizione che il dipendente resti estraneo al rapporto economico che intercorre tra l'azienda e il terzo erogatore del servizio.

Sul punto, nella risoluzione n. 55/E del 25 settembre 2020, è stato precisato che si configura la fattispecie disciplinata dall'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR *«nella sola ipotesi in cui al dipendente venga riconosciuta la possibilità di aderire o non all'offerta proposta dal datore di lavoro, senza pertanto poter pattuire altri aspetti relativi alla fruizione dell'opera e/o del servizio, fatto salvo il momento di utilizzo del benefit che potrà essere concordato con il datore di lavoro o con la struttura erogante la prestazione.*

Laddove, infatti, l'opera e/o il servizio fossero predisposti dal datore di lavoro o dal terzo erogatore in ragione di specifiche esigenze del singolo lavoratore o dei suoi familiari e con le modalità da questi ultimi rappresentati, ad avviso della scrivente, si configurerebbe un aggiramento del divieto di erogare la prestazione in denaro che, come detto, non è contemplata nell'ambito di applicazione della lettera f) in esame».

Riguardo all'ambito applicativo della disposizione in esame, nella risposta n. 74 pubblicata il 21 marzo 2024, è stato chiarito che possono rientrare nella previsione di

cui all'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del TUIR, rispondendo alle finalità di "*utilità sociale*" individuate dal comma 1 dell'articolo 100 del medesimo Testo Unico, anche i servizi di mobilità sostenibile (*carsharing* e *scootersharing* relativamente all'uso di soli veicoli con motore elettrico, ricarica elettrica di autovetture o motoveicoli, *bikesharing*, monopattino elettrico e utilizzo dei mezzi di trasporto pubblico locale) per il percorso *casa-lavoro-casa*, offerti ai dipendenti tramite un'applicazione informatica.

In particolare, nella predetta risposta è stata riconosciuta l'applicabilità della lettera *f*) in considerazione del fatto che i servizi di *sharing* per il tragitto *casa-lavoro-casa* sono consentiti solo nei casi in cui il luogo di lavoro sia in aree urbane e metropolitane o, comunque, in luoghi che consentano il riutilizzo del mezzo di trasporto da parte di altre persone, così da garantire l'effettiva condivisione dell'uso di tali mezzi in funzione della riduzione dei costi sociali del trasporto, che i predetti servizi sono disponibili solo in favore dei dipendenti che non abbiano già assegnata in uso promiscuo una autovettura a titolo di *fringe benefit* e che, al fine di evitare un uso improprio dei servizi, sono previsti limiti e *plafond* di spesa per assicurare l'utilizzo solo per il tragitto *casa-lavoro-casa* in considerazione anche dell'orario di lavoro di ciascun dipendente.

Nella citata risposta è stata considerata, altresì, la circostanza che l'uso dei predetti servizi di mobilità risponde anche all'esigenza prevista dal PNRR di ridurre le emissioni inquinanti, di migliorare la mobilità delle persone, di promuovere un utilizzo consapevole delle risorse e atteggiamenti responsabili verso l'ambiente, nonché promuovere l'uso di mezzi di trasporto condivisi al fine di favorire anche la socializzazione tra i dipendenti.

Nel caso di specie, l'Istante afferma di voler concedere ai propri dipendenti delle *e-bike* in uso promiscuo. Tuttavia, in riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, chiarisce che *«oltre che per uso personale ed extra-lavorativo, la società intenderebbe prevedere che i dipendenti utilizzino le e-bike per gli spostamenti casa-lavoro almeno per il 30% degli stessi, rilevando e monitorando il rispetto da parte dei dipendenti di tale parametro di utilizzo»* e che *«Quanto all'utilizzo dei velocipedi, ciascun dipendente potrà fruire secondo le modalità da lui ritenute più opportune, garantendo tuttavia che almeno il 30% degli spostamenti casa-lavoro da lui percorsi nell'arco di un intero periodo d'imposta siano effettuati utilizzando l'e-bike concessagli in uso promiscuo, autorizzando la società istante a procedere al monitoraggio e alla verifica di tale utilizzo»*.

Diversamente, le *e-bike* destinate ad uso aziendale sarebbero utilizzate per spostamenti interni allo stabilimento aziendale e per *«spostamenti esterni documentati e connessi ad esigenze aziendali»*.

Al riguardo, occorre rilevare che il percorso *casa-lavoro* rientra nell'uso personale del velocipede e non nell'uso per fini lavorativi (sul punto, *cf.* circolare del Ministero delle finanze n. 326, del 23 dicembre 1997, paragrafo 2.3.2.1, concernente i veicoli concessi in uso promiscuo di cui all'articolo 51, comma 4, lettera *a*), del TUIR). Tale percorso, del resto, è svolto al di fuori dell'orario di lavoro e non riguarda l'espletamento dell'attività lavorativa.

Sulla base di quanto rappresentato, si ritiene, pertanto, che nel caso di specie l'assegnazione non riguardi *e-bike* concesse in uso promiscuo, ma *e-bike* messe a disposizione dei dipendenti esclusivamente per fini personali, prevedendo, fra l'altro,

un monitoraggio, da parte della Società, affinché le stesse siano utilizzate per coprire almeno per il 30 per cento degli spostamenti *casa-lavoro*.

Riguardo alla finalità dell'iniziativa in esame, il Contribuente afferma che la stessa è riconducibile alla sensibilità maturata dalla Società sul tema della mobilità alternativa e che la volontà della azienda è quella di *«mettere a disposizione dei propri dipendenti i mezzi in oggetto, allo scopo di favorire modalità di mobilità alternative all'utilizzo di mezzi a combustione e per migliorare la salute fisica e mentale dei lavoratori»*.

In relazione al tipo di *benefit* che intende mettere a disposizione dei propri dipendenti, l'Istante, sempre in riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, afferma che, nella generalità dei casi, si farà integralmente carico del costo della messa a disposizione di *e-bike* di media qualità per un valore complessivo di euro 3.600,00 e che tale costo sarà sostenuto stipulando un contratto di leasing di 36 mesi. Il costo annuo per *e-bike*, a carico della Società, non dovrebbe eccedere, quindi, gli euro 1.200,00. Tuttavia, il dipendente si farà carico *«della parte di costo del velocipede eccedente tale soglia, la quale dovrebbe essere superata, laddove il dipendente dovesse scegliere un modello di e-bike diverso da quello base. Inoltre, il dipendente si farà carico di tutti i costi accessori, rappresentati a titolo esemplificativo dai costi di ricarica della bicicletta elettrica, della sua manutenzione, della sua riparazione e degli eventuali accessori di cui intendesse dotare la propria e-bike (per esempio, casco, specchietti, portapacchi, borse da bicicletta, ...)»*.

Sul punto, l'Istante precisa, altresì, che ogni dipendente *«avrà facoltà di definire con la società istante le caratteristiche dell'e-bike datagli in dotazione (marca, modello, caratteristiche tecniche,...), facendosi carico della parte di costo eccedente l'impegno*

economico garantito dal datore di lavoro» e che «laddove il modello, la marca e la tipologia di mezzo richiedessero un corrispettivo superiore a quanto previsto dal datore di lavoro e indicativamente pari alla somma complessiva di euro 3.500,00, per l'intero periodo di durata del leasing, individuato in 36 mesi, la parte di canone di leasing eccedente il predetto importo verrà riaddebitata al dipendente».

Sulla base di quanto sopra rappresentato, sembrerebbe, quindi, che il dipendente possa pattuire alcuni aspetti relativi alla fruizione del servizio, in ragione di specifiche esigenze personali o familiari.

Ciò posto e considerati i chiarimenti di prassi sopra illustrati, si ritiene che il servizio di mobilità sostenibile che il Contribuente intende offrire ai propri dipendenti, mettendo a loro disposizione una *e-bike* per uso personale, monitorando, fra l'altro, che la stessa sia utilizzata per coprire almeno il 30 per cento dello spostamento *casa-lavoro*, risponda alle finalità di "*utilità sociale*" individuate dal comma 1 dell'articolo 100 del TUIR e che allo stesso possa applicarsi il regime di esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del TUIR, a condizione che i dipendenti aderiscano all'offerta così come proposta dalla Società, senza poter pattuire altri aspetti relativi alla fruizione dell'opera e/o del servizio, fatto salvo il momento di utilizzo del *benefit*.

Diversamente, nell'ipotesi in cui i dipendenti pattuiscono altri aspetti relativi alla fruizione del servizio, in ragione di specifiche esigenze personali o familiari, il valore del *benefit* dovrà concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente, secondo il criterio del valore normale, in forza delle disposizioni contenute nei commi 1 e 3 del medesimo articolo 51 del TUIR.

In relazione all'imposta sul **reddito delle società (IRES)** e all'**imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)**, occorre preliminarmente evidenziare che la presente risposta prescinde da ogni valutazione in merito alla quantificazione dei costi deducibili e alla corretta contabilizzazione degli stessi, considerato (anche) che allo stato la Società *«non ha ancora ultimato la redazione della documentazione relativa al piano di welfare che intenderebbe porre in essere»*.

Di conseguenza, come già evidenziato sopra, anche ai fini della deducibilità dei costi relativi all'acquisto delle *e-bike* rappresentato in istanza, si forniscono le seguenti indicazioni di carattere generale.

In relazione all'IRES, si rileva che la disciplina fiscale della fattispecie descritta nell'istanza in esame è rinvenibile negli articoli 95, 100 e 164 del TUIR, nei termini di cui si dirà.

L'articolo 164, comma 1, del TUIR dispone una deduzione integrale o parziale delle spese relative all'utilizzo dei mezzi di trasporto a motore, a seconda che gli stessi vengano o meno adibiti a uso pubblico o utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (*cfr.* sul punto la risposta a istanza di interpello pubblicata *sub* n. 107 del 2023).

Al riguardo, va evidenziato che la disciplina prevista dal citato articolo 164 è applicabile solo ai mezzi di trasporto a motore espressamente richiamati dalla norma (*cfr.* le circolari n. 48/E del 10 febbraio 1998 e n. 47/E del 18 giugno 2008). Per i mezzi di trasporto non espressamente richiamati dalla disposizione in esame, la deducibilità dei costi è ammessa nel rispetto del principio generale dell'inerenza di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Nel caso di specie, posto che, come sopra evidenziato, le *e-bike* oggetto dell'istanza presentano le caratteristiche proprie dei velocipedi, i relativi costi non saranno soggetti alle limitazioni di cui all'articolo 164 del TUIR, non essendo tali veicoli espressamente richiamati da quest'ultima disposizione.

Di conseguenza, il costo relativo alle *e-bike* destinate ad uso aziendale (ossia, utilizzate per gli spostamenti all'interno dello stabilimento aziendale e per «*spostamenti esterni documentati e connessi ad esigenze aziendali*») è, in linea di principio, totalmente deducibile (senza le limitazioni dell'articolo 164 citato), fermo restando il rispetto del generale principio di inerenza di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Per quanto riguarda, invece, i costi relativi alle *e-bike* concesse in uso (personale) ai dipendenti, occorre evidenziare che l'articolo 95, comma 1, del TUIR, dispone che «*[1]e 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 dell'articolo 100, comma 1*».

Il richiamato comma 1 dell'articolo 100, a sua volta, stabilisce che «*[1]e 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*».

Inoltre, il comma 4 del citato articolo 100 reca una disposizione di chiusura, in forza della quale «*[1]e erogazioni liberali diverse da quelle considerate nei precedenti commi e nel comma 1 dell'articolo 95 non sono ammesse in deduzione*».

Alla luce delle considerazioni sopra svolte e di quanto indicato nella circolare n. 28/E del 2016 (par. 2.1), va, in linea di principio, ribadito che, con riferimento alle opere e ai servizi di cui all'articolo 51, comma 2, lettera *f*), del TUIR, l'erogazione dei *benefit* in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento che configuri l'adempimento di un obbligo negoziale, determina la deducibilità integrale dei relativi costi da parte del datore di lavoro, ai sensi dell'articolo 95 del TUIR, e non nel solo limite del cinque per mille, secondo quanto previsto dall'articolo 100 del medesimo TUIR. Tale limite di deducibilità continua ad operare, invece, in relazione alle ipotesi in cui le opere ed i servizi siano offerti volontariamente dal datore di lavoro.

Pertanto, nel caso di specie, si ritiene che, rispondendo il servizio di mobilità sostenibile che l'Istante intende offrire ai propri dipendenti a finalità di "utilità sociale" (nei termini sopra indicati), i relativi costi sostenuti dalla Società siano deducibili nei limiti di quanto indicato nell'articolo 100 del TUIR laddove lo stesso sia offerto volontariamente dall'Istante-datore di lavoro; nel caso in cui, invece, tale servizio sia reso ai dipendenti «*in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale*», i relativi costi saranno deducibili integralmente ai sensi dell'articolo 95 del TUIR.

Nell'ipotesi in cui i dipendenti pattuiscono altri aspetti relativi alla fruizione del servizio, in ragione di specifiche esigenze personali o familiari, ferma la concorrenza del valore del *benefit* alla formazione del reddito imponibile del lavoratore dipendente (come sopra indicato), l'integrale deducibilità dei relativi costi potrà essere riconosciuta sempreché ricorrano le condizioni previste dall'articolo 95 del TUIR e l'erogazione dei

benefit avvenga in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento che configuri l'adempimento di un obbligo negoziale.

Per quanto riguarda l'IRAP, occorre ricordare che il sistema di determinazione della sua base imponibile è fondato sul principio di presa diretta dal bilancio e sul conseguente sganciamento dalle regole di determinazione dell'IRES. In particolare, l'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ai fini della determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali, prevede che *«la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio»*.

Per quanto riguarda le spese per il personale, il comma 3 del medesimo articolo 5 stabilisce che *«[t]ra i componenti negativi non si considerano comunque in deduzione: le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla citata voce di cui alla lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del codice civile [...]»*, e il successivo articolo 11, comma 4-*octies*, prevede che *«[p]er i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammesso in deduzione il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato. La deduzione di cui al primo periodo è altresì ammessa, nei limiti del 70 per cento del costo complessivamente sostenuto, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato*

con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto».

Pertanto, per quanto qui di interesse e sempre in linea di principio (posto, come sopra evidenziato, l'assenza allo stato di un accordo di *welfare* aziendale), si ritiene che:

(a) il costo delle *e-bike* da utilizzare ai fini aziendali assumerà rilevanza per la determinazione della base imponibile IRAP laddove sia classificato in una delle voci rilevanti ai fini del tributo regionale (*cf.* per quanto riguarda beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa, la circolare n. 27/E del 29 maggio 2009, par. 1.4);

(b) il costo del servizio di mobilità sostenibile relativo alla messa a disposizione dei dipendenti di *e-bike* nei termini sopra indicati potrà rilevare come «*costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato*» e, come tale, deducibile ai sensi del citato comma 4-*octies*, a condizione che lo stesso sia correttamente rilevato come onere per il personale dipendente a tempo indeterminato, secondo i principi stabiliti ai fini del tributo regionale.

Da ultimo, si segnala che la circolare n. 36/E del 16 luglio 2009 ha evidenziato che, in linea generale, la rilevanza IRAP dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico, così che la ricorrenza del requisito di inerenza rileva - già ai fini civilistici - come condizione per imputare a conto economico un determinato componente negativo di reddito (*cf.*, da ultimo, la risposta a istanza di interpello pubblicata *sub* n. 25 del 2025). I componenti negativi correttamente imputati a conto economico in applicazione dei principi civilistici, in altri termini, sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza al valore della

produzione IRAP. Tale inerenza, che è declinata dal contribuente nella compilazione del conto economico, è tuttavia sindacabile dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Tale sindacato di inerenza si pone in modo particolare con riferimento a determinati costi, per i quali il TUIR introduce presunzioni legali di parziale inerenza, ponendo limiti alla relativa deducibilità. Per esigenze di semplificazione, l'inerenza dei medesimi componenti negativi può essere considerata senz'altro sussistente anche ai fini dell'IRAP, qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito (*cf.* quanto indicato nella circolare n. 39/E del 22 luglio 2009).

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)